جامعـــــة دمشـــق
كليـــة الاقتـصـاد
قسـم المحاسبـــة

تقييم فعالية وكفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت

" دراسة ميدانية "

Evaluating the Effectiveness and Efficiency Audit Bureau in the Control of the government associations in the State of Kuwait " Field Study"

إعـــــداد
ممدوح زايـد العنـزي

إشـــــراف
الدكتور / عصام نعمه قريط

قدمت هذه الأطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة

1430هـ /2009م

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى:

﴿وعنده مفاتح الغيب لا يعلمها إلا هو ويعلم ما في البر

والبحر وما تسقط من ورقة إلا يعلمها ولا حبة في ظلمات

الأرض ولا رطب ولا يابس إلا في كتاب مبين﴾

صدق الله العظيم

"الأنعــــــــام آية 59"

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

- ✓ المقدمة.
- ✓ مشكلة الدراسة .
- ✓ هدف الدراسة .
- ✓ أهمية الدراسة .
- ✓ فرضيات الدراسة .
- ✓ نموذج الدراسة .
- ✓ الأدبيات العربية.
- ✓ الأدبيات الأجنبية.
- ✓ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

• المقدمة:

يعد تطور أساليب الرقابة المالية في دواوين المحاسبة مظهرا من مظاهر نمو الدول وتقدمها ، وقد توسع نطاق الرقابة المالية الحكومية توسعا كبيرا حيث لم تعد الرقابة المالية مقصورة على الرقابة المالية التقليدية دائما بل تعدى ذلك لتصبح رقابة مالية شاملة بشقيها (رقابة المشروعية ورقابة الأداء) .

إن الدور المناط بالجهات الحكومية القائم على تنفيذ النشاطات والبرامج المخولة لها قانونا من خلال الصرف من المال العام، ونظرا لما للمال العام من حرمة تعددت الجهات التي تمارس الرقابة المالية على الجهات الحكومية ومن أهمها ديوان المحاسبة كونه يمارس عمله الرقابي باستقلالية تامة عن كل من السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، للتأكد من أن الجهات الحكومية تقوم بتنفيذ الموكل لها من الأنشطة والبرامج وفقا لما هو مقرر لها والتأكد كذلك من تحقيق تلك الأنشطة والبرامج للأهداف المحددة لها ، حيث يهدف ديوان المحاسبة إلى تحقيق رقابة فعالة وكفوءة على الأموال العامة حفاظا عليها وللتأكد من استخدامها الاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها، وذلك تطبيقاً لنص المادة (2) من قانون إنشاء الديوان رقم (30) لسنة 1964 والتي نصت على (يهدف الديوان أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة له بمقتضى هذا القانون وعلى الوجه المبين فيه).

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتناول الباحث في هذه الدراسة تقييم فاعلية وكفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت من خلال دراسة ميدانية.

- **مشكلة الدراسة:**

لقد كان لتطور مفهوم الرقابـــة المالية من رقابة مالية تقليدية (مشروعية) إلى رقابة مالية شاملة دور في تطوير دواوين المحاسبة لدورها الرقابي من رقابة مشروعية إلى رقابة مشروعية ورقابة أداء.

ولما كان للجهات الحكومية من دور تنفيذي للأنشطة والبرامج في مختلف قطاعات الدولة من خلال الصرف من المال العام، أوجب على ديوان المحاسبة التأكد من تنفيذ هذه البرامج والأنشطة وفق ما هو مخطط له والتأكد من استخدام الأموال العامة بصورة كفؤة وفعالة ، وتتمثل مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية:

1- هل تؤثر استقلالية ديوان المحاسبة على رقابته على الجهات الحكومية ؟
2- هل تتضمن التشريعات القانونية من النصوص ما يسمح لديوان المحاسبة بالرقابة المالية الشاملة على الجهات الحكومية؟
3- ما مدى تطبيق ديوان المحاسبة لمعايير الرقابة الحكومية عند قيامه بالرقابة على الجهات الحكومية ؟
4- هل يتوافر لدى ديوان المحاسبة الكفاءات والخبرات الكافية للرقابة على الجهات الحكومية ؟

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5- هل يعد ديوان المحاسبة تقارير رقابية عند قيامه بالرقابة على الجهات الحكومية ؟ وهل يتم تقديمها إلى هده الجهات لاتخاذ القرارات التصحيحية ؟

6- مدى فعالية وكفاءة استخدام ديوان المحاسبة للنظم الآلية في رقابته على الجهات الحكومية ؟

- **أهداف الدراسة:**

يسعى الباحث في هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- بيان مدى استخدام النظم الآلية بديوان المحاسبة أثناء رقابته على الجهات الحكومية .

2- دراسة وتحليل مدى قدرة التشريعات القانونية على مواكبة التطورات الحديثة في مجال الرقابة المالية الشاملة بحيث تتضمن من النصوص القانونية ما يمكن ديوان المحاسبة الكويتي من الرقابة المالية الشاملة على الجهات الحكومية .

3- توصيف الرقابة المالية الشاملة بشقيها رقابة المشروعية ورقابة الأداء.

4- بيان أهمية توافر الكفاءات والخبرات الفنية لدى ديوان المحاسبة للرقابة على الجهات الحكومية.

5- ما مدى تطبيق معايير الرقابة الحكومية من قبل ديوان المحاسبة أثناء رقابته على الجهات الحكومية.

6- دراسة وتحليل التقارير المالية الرقابية التي يعدها ديوان المحاسبة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

7- الخروج بنتائج وتوصيات تدعم دور ديوان المحاسبة بالرقابة على أداء الوزارات والإدارات الحكومية.

- **أهمية الدراسة :**

تنبع أهمية هذه الدراسة أنها تبين فيما إذا كان ديوان المحاسبة وهو جهاز الرقابة المالية العليا بدولة الكويت والذي أنشئ بالقانون رقم 30 لسنة 1964 والـذي يمـارس أعمال الرقابة والتدقيق على الجهات الحكومية بدولة الكويت قادرا على الرقابـة علـى الجهات الحكومية وفقا للنصوص الواردة بقانون إنشائه وتعديلاته ، كمـا أنهـا تتنـاول المعوقات التي من الممكن أن تحد من قدرة ديوان المحاسبة على ممارسة رقابتة علـى هذه الجهات ، وبيان اثر استخدام النظم الآلية في ديوان المحاسبة علـى الرقابـه علـى الجهات الحكومية .

وتعرض الباحث في هذه الدراسة إلى مفهوم ومؤشرات رقابة الأداء ، إضافة إلى كشف مدى استقلالية ديوان المحاسبة عنـد الرقابـة علـى أداء الـوزارات والإدارات الحكومية ، ومدى توافر الكفاءات والخبرات ضمن الكادر الرقابي المنوط به الرقابة على الجهات الحكومية ،إضافة إلى أنها ستتناول التقارير الرقابية التي يعدها ديوان المحاسبة أثناء رقابته على الجهات الحكومية بدولة الكويت .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

فرضيات الدراسة :

بناء على ما جاء في مشكلة الدراسة وعناصرها ، فقد تم صياغة فرضيات الدراسة وذلك على النحو التالي :

الفرضية الأولى:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية ديوان المحاسبة وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية.

الفرضية الثانية:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام النظم الآلية في ديوان المحاسبة وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية.

الفرضية الثالثة:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التشريعات القانونية وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية.

الفرضية الرابعة:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الرقابة الحكومية وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية.

الفرضية الخامسة:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إعداد التقارير الرقابية وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفرضية السادسة:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر الكفاءات والخبرات الفنية في ديــوان المحاسبة وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية.

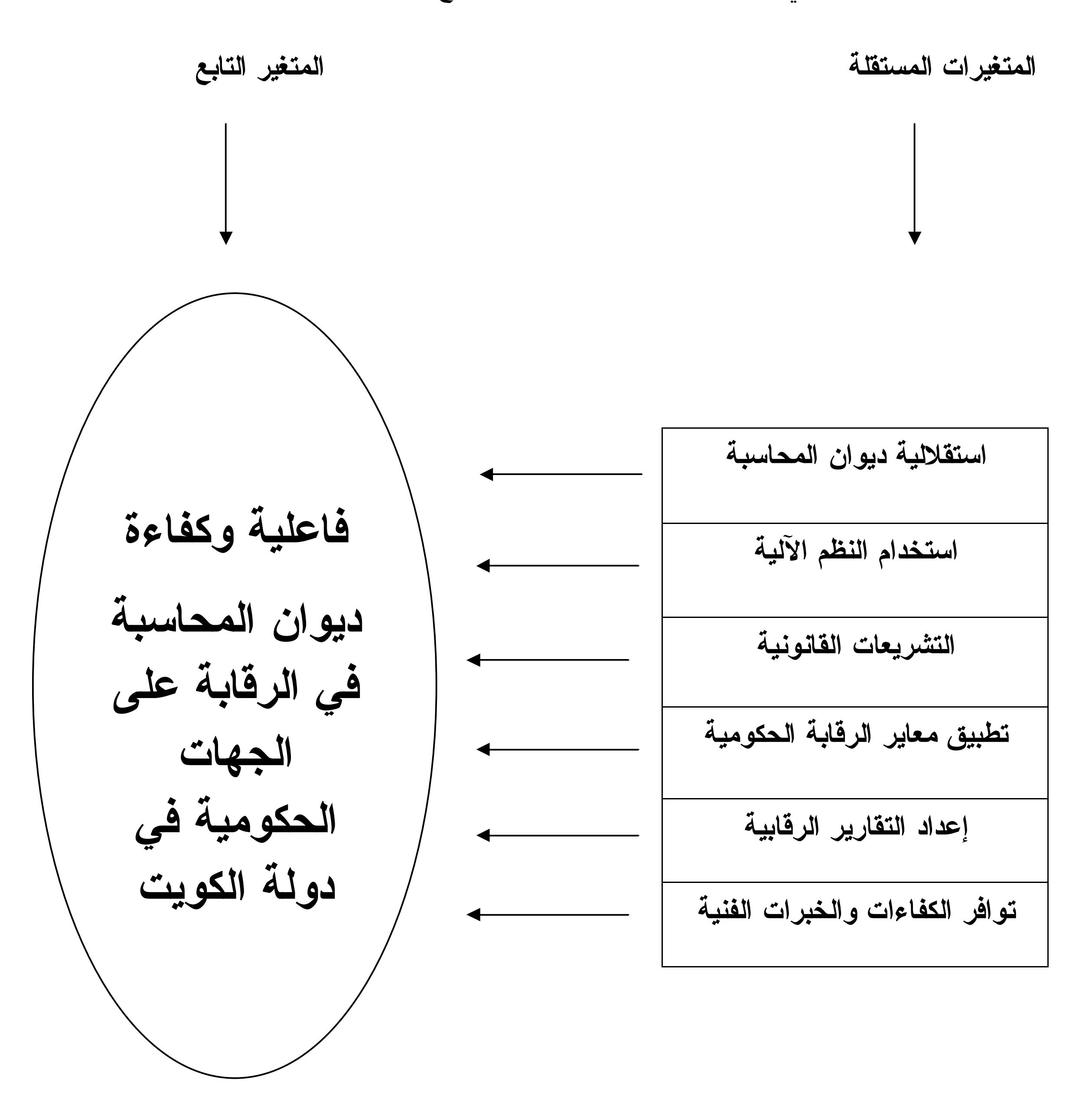
الفرضية الرئيسية :

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة مجتمعة وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- **نموذج الدراسة:**

يبين الشكل التالي المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للدراسة :



All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

• الدراسات السابقة :

أولا : الدراسات العربية :

1- الشمري ، 2008 ، مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت[1] .

وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت من خلال معرفة اثر كل من الجوانب السلوكية والجوانب المالية على استقلالية مدققي ديوان المحاسبة ، إضافة إلى التعرف على أهمية مبدأ التغيير الإلزامي وأثره على استقلالية مدققي الديوان ، وكذلك قياس أثر استقلالية جهاز ديوان المحاسبة على استقلالية مدققيه .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

1. **أهمية قيام ديوان المحاسبة بدراسة العوامل المؤثرة على استقلالية مدققيه ،وتنمية الجوانب المهنية للمدققين .**
2. **اهتمام ديوان المحاسبة بكل ما من شأنه أن يؤثر سلبا على استقلالية مدققيه .**
3. **العمل على ترسيخ مبدأ التغيير الإلزامي حفاظا على استقلالية مدققي الديوان .**
4. **وضع توجيهات وضوابط تنظم العلاقة بين مدققي الديوان وبما يكفل عدم وجود تعارض للمصالح الشخصية والجهات المشمولة برقابته .**

---

[1] الشمري ، عبدالرحمن ابراهيم ، 2008 ، مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5. **الاهتمام بتحقيق الاكتفاء المادي من خلال توفير الرواتب والمزايا العينية والمادية للنأي بمدققي الديوان عن المؤثرات التي قد تأثر على استقلاليتهم ونتائج أعمالهم .**

6. **قيام ديوان المحاسبة بربط انجاز الأعمال التي يقوم بهام مدققيه بنتائج أعمالهم مما شأنه تطوير العمل وخلق روح المنافسة والإبداع .**

2 – السهيل ، 2007 ، قياس فعالية الرقابة المالية الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في الكويت[1] .

وقد هدفت هذه الدراسة إلى قياس فعالية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في دولة الكويت ، وكذلك التعرف على مكونات الرقابة المالية الداخلية حسب المعيار (78) والعلاقة مع فعالية النظام الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين ، بالإضافة إلى معرفة واقع الرقابة المالية الداخلية من خلال الأنظمة والتعليمات الخاصة في دولة الكويت ومعرفة فاعليتها على الأداء الحكومي.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

1. **أهمية وضع معايير وتوجيهات توضح أهمية استقلالية القائمين على نظام الرقابة الداخلية .**

---

[1] السهيل ، طلال ، 2007 ، قياس فعالية الرقابة المالية الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2. **توفير البرامج التدريبية ومتابعة كل ما من شانه التأثير على عملية الرقابة الداخلية.**

3. **ضرورة اهتمام المسئولين في الجهات الحكومية بدراسة تقارير الرقابة الداخلية للتعرف على الانحرافات والأخطاء الموجودة لدى الجهة الحكومية .**

4. **ضرورة إصدار قرارات و تعاميم وفق برنامج زمني ودوري وذلك للوصول إلى عدم تعارض هذه القرارات و التعاميم مع نظم الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية.**

5. **إصدار توجيهات وأدلة تحديد مسئوليات وواجبات وحقوق نظم الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية .**

3- بنور ، عبدالمنعم رمضان ، 2004 ، إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهــزة العليا للرقابة[1].

وتسعى هذه الدراسة إلى توضيح المفاهيم والمسائل المتعلقة برقابة الأداء بهــدف إيجاد قاعدة عامة تكون منطلق لتبني رقابة أداء فعالة تحقق الهدف المنشود منها ، وقد هدفت الدراسة إلى الأتي :

أ- توضيح مفهوم الرقابة على الأداء .

[1] بنور، عبدالمنعم رمضان، 2004، إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة، تونس، مجلة الرقابة المالية، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في الدول العربية، العدد 44 .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ب- بيان أهداف رقابة الأداء .

ج- إيضاح العناصر الرئيسية للرقابة على الأداء .

د- مستلزمات رقابة الأداء الواجب توافرها .

وأوصت الدراسة بالتوصيات التالية :

أ- وضع الأدلة اللازمة للأداء الرقابي في هذا المجال .

ب- البحث عن فرص التدريب الملائمة النظرية والعملية ودعم أعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية للمشاركة الجادة لبناء ورفع الكفاءات الإدارية والمالية .

ج- وقد ركزت دراسة بنور على توضيح المفاهيم والمسائل فيما يتعلق برقابة الأداء بهدف إيجاد رقابة أداء فعالة لتبنيها في جهاز الرقابة المالية والفنية بالجماهيرية العربية الليبية ، بينما يسعى الباحث في هذه الدراسة إلى بيان أهمية رقابة الأداء بديوان المحاسبة بدولة الكويت إلى جانب الرقابة المالية التقليدية كمفهوم شامل للرقابة المالية الحكومية .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4 – العموري ، 2003 ، الرقابة المالية العليا ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى هيئة رقابة ذات طابع قضائي[1] .

وقد تطرقت الدراسة إلى الرقابة المالية العليا، حيث ركز الباحث على الرقابة المالية العليا في القطر العربي السوري ، حيث أشار الباحث أن مصطلح الرقابة المالية العليا ظهر بعد نشوء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (Intosai) والتي تشمل بعضويتها معظم أجهزة الرقابة المالية العليا في العالم ، وقد استخدام مصطلح الرقابة العليا عوضا عن الرقابة الخارجية أو رقابة الأجهزة التي تتبع السلطة التشريعية بعد أن لوحظ اقتصار عضوية المنظمة على أجهزة الرقابة التي تتبع السلطة التشريعية .

وقد اتبع الباحث منهجا مقارنا ، حيث تمت المقارنة بين أجهزة الرقابة المالية كل من فرنسا وسوريا ومصر ولبنان والأردن ، كما اتبع أيضا المنهج التأهيلي ، حيث تطرق إلى الجذور التاريخية للرقابة المالية منذ العهد الإسلامي، من حيث نقده للقواعد القانونية في أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول محل المقارنة .

وقد أوصى الباحث بضرورة تمتع جهاز الرقابة المالية العليا في القطر العربي السوري بالاستقلالية والحصانة .

5– أنغلريد ، توني ، 2000 ، معايير وتوجيهات للرقابة على الأداء استنادا إلى المعايير الرقابية والتجربة العملية للانتوساي[2].

وتهدف الدراسة إلى وضع توجيهات تنفيذية للرقابة المالية على الأداء تأخذ في الاعتبار معايير الأنتوساي الرقابية المناسبة وتقوم على مبادئ مقبولة عموما في مجال

---

[1] العموري ، محمد ، 2003 ، الرقابة المالية العليا ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى هيئة رقابة مالية ذات طابع قضائي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق ، الجمهورية العربية السورية.

[2] أنغلريد، توني، 2000، معايير وتوجيهات للرقابة على الأداء استنادا إلى المعايير الرقابية والتجربة العملية للانتوساي، ترجمة الساطي، طـــــــارق، السويد.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الرقابة على الأداء ، ومستخلصة من تجارب البلدان الأعضاء في الأنتوساي في هذا المجال.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- عدم القدرة على إصدار توجيهات قابلة للتطبيق في كافة جوانب عمليات الرقابة على الأداء .

ب- لا يمكن شمول المعايير والأدلة في مجال الرقابة على الأداء جميع الطرائق والتقنيات التي تمكن من قياس أداء الوحدات والمنظمات.

ج- قدرة عملية الرقابة على الأداء على علاج أعمال واتجاهات القطاع العام بأكمله .

د- عدم القدرة على إنتاج كتيب موحد يمكن إتباعه عالميا لتحقيق نتائج جيدة للرقابة على الأداء.

وهدفت هذه الدراسة إلى الاستفادة من تجارب الدول الأعضاء في الأنتوساي لوضع مبادئ توجيهية عند تنفيذ الرقابة على الأداء استرشادا بمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا .

حيث توصلت الدراسة إلى عدم القدرة على إيجاد توجيهات وأدلة موحدة للرقابة على الأداء ، بينما يسعى الباحث في هذه الدراسة إلى بيان أهمية وجود أدلة وتوجيهات استرشادية إثناء القيام بعملية الرقابة ، بحيث تتاح الحرية لكل جهاز أن يضع المعايير

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

التي تتناسب مع طبيعة وظروف العملية الرقابية كما نصت على ذلك معايير الأنتوساي والتي أكدت على عدم إلزامية تطبيق المعايير والتوجيهات للدول الأعضاء .

6- ديوان المراقبة العامة ، 2000 ، رقابة الأداء على قطاع الخدمات العامة[1] :

وقد هدف البحث إلى إيضاح أهمية دور رقابة الأداء بشكل عام إضافة إلى تناول مفهوم تدقيق الأداء وكذلك المتطلبات الأساسية لممارسة تدقيق الأداء وأهمية هذا النوع من التدقيق وتقديم عرض لتجربة ديوان الرقابة العامة في المملكة العربية السعودية في رقابة الأداء على أحد برامج الخدمات العامة ، وقد خرجت الدراسة بالتوصيات التالية :

أ- أهمية تطوير النظم المالية والمحاسبية والانتقال من الميزانية التقليدية إلى ميزانية البرامج والأداء ثم إلى نظام التخطيط والبرمجة والميزانية حتى يستطيع النظام المالي الحكومي إصدار بيانات تمكن من تحقيق أهداف رقابة الأداء على النشاط الحكومي .

ب- توفير الاستقلال التام للأجهزة العليا للرقابة المالية للقيام بدورهـــــا المطلوب .

ج- وجوب تحديد أهداف قطاع الخدمات العامة بوضوح وإيجاد معايير انجاز محددة حتى تتحقق أهداف رقابة الأداء .

د- منح الثقة والاستقلالية اللازمين لأجهزة العليا للرقابة المالية حتى تؤدي مهامها بكفاءة .

[1] ديوان المراقبة العامة ، 2000 ، رقابة الأداء على قطاع الخدمات العامة ، المملكة العربية السعودية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

هـ- زيادة اهتمام أجهزة الرقابة العليا بتوفير برامج تدريب متميزة لمدققيها على رقابة الأداء مع محاولة الاستفادة من التخصصات والخبرات المتنوعة في مجال رقابة الأداء .

و- يتوجب على إدارات رقابة الأداء في الأجهزة العليا للرقابة المالية تكوين قاعدة بيانات جيدة عن مختلف القطاعات الحكومية .

ز- تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية ودعمها بأجهزة مراجعة داخلية تساعد على توفير بيانات تساعد الأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ برامج رقابة الأداء .

7 - ذنيبات ، **1999**، المناخ التنظيمي وأثره على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية والإدارية في الأردن[1] .

وقد هدفت الدراسة إلى بيان مدى أثر كل من الهيكل التنظيمي والسياسات الإدارية المتبعة والبيئة الخارجية والتكنولوجيا في أجهزة الرقابة المركزية الأردنية على أداء العاملين في هذه الأجهزة .

ولقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة : الجنس، المؤهل العلمي ، المستوى الوظيفي وسنوات الخبرة لدى عينة الدراسة وبين الهيكل التنظيمي والسياسات الإدارية والبيئة الخارجية والتكنولوجيا على أداء

[1] ذنيبات ، محمد ، 1999 ، المناخ التنظيمي وأثره على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية في الأردن ، دراسات ،العدد السادس والعشرون .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

العاملين كما أكدت الدراسة وجود أثر لعوامل السياسات الإدارية وأساليب العمل وأسلوب معاملة المرؤوسين والبيئة الخارجية للتنظيم ومدى استخدام التكنولوجيا على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية والإدارية.

8 – عبدالله ، 1998 ، رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي)[1] .

وقد هدفت هذه الدراسة إلى بحث معيقات العمل التي تعيق عمل ديوان المحاسبة أثناء العملية الرقابية ، وذلك من خلال تقييم واقع أداء الرقابة المالية بديوان المحاسبة استنادا لمبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا ، وتحليل أساليب تلك المعيقات لتقديم التوصيات التي تساعد على تطوير الأداء في ديوان المحاسبة .

وقد توصل الباحث إلى أن تصور قانون ديوان المحاسبة المعمول به حاليا من حيث الاستقلال المالي والإداري والعرض صراحة على حصانة رئيس ديوان المحاسبة والرقابة على الأداء وشمول الشركات المساهمة برقابة الديوان ، حيث أنه لا يلبي طموحات الديوان في أحكام الرقابة على الوزارات والدوائر الحكومية .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى التوصيات التالية:

أ- تعديل قانون ديوان المحاسبة وتعديل أوجه القصور التي توصلت إليها الدراسة.

---

[1] عبدالله، نضال فريد محمد، 1998، رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ب- زيادة التعاون بين السلطة التشريعية وبين ديوان المحاسبة من خلال الاهتمام بالتقارير الرقابية التي يعدها ديوان المحاسبة .

ج- تفعيل دور وحدات الرقابة الداخلية من حيث توفير الكوادر المؤهلة والمتخصصة وربطها مع أي سلطة إدارية في المؤسسات .

9 - دراوشة ، 1995 ، تصويب الأخطاء المكتشفة وأثرها على رفع معنويات المفتشين وتحسين أدائهم[1] .

وقد أكدت الدراسة على أن رقابة المفتشين على أعمال وإجراءات الدوائر الحكومية لا تهدف إلى تصيد الأخطاء ، وإنما هي رقابة إيجابية لتصويب الأخطاء والانحرافات المكتشفة .

وتوصلت الدراسة إلى تحسن أداء المفتشين وارتفاع معنوياتهم نتيجة للأثر الإيجابي لازدياد عدد حالات التصويب فكلما زادت نسبة تصويب الأخطاء والانحرافات المكتشفة كلما زادت نسبة إنجاز المفتشين .

10 - ديوان المحاسبة الكويتي ، 1995 ، المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي[2]:

وقد هدف البحث إلى إبراز بعض المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي في دولة الكويت ومنها :

---

[1] دراوشة ، صالح ، 1995 ، تصويب الأخطاء المكتشفة و أثرها على رفع معنويات المفتشين وتحسين أدائهم ، دراسة غير منشورة ، معهد الإدارة العامة، عمان .

[2] ديوان المحاسبة الكويتي، المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي، دراسة مقدمة إلى المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الدورة الخامسة، بيروت، 1995.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

أ- عدم شمول جميع وحدات السلطة التنفيذية برقابة ديوان المحاسبة المسبقة .

ب- عدم تفعيل وحدات الرقابة الداخلية الموجودة في الهياكل التنظيمية لدى بعض الهيئات والمؤسسات والشركات لسبب عدم تمتعها بالاستقلالية أو عدم دعمها بالكفاءات والخبرات .

ج- قصر رقابة ديوان المحاسبة على الرقابة النظامية دون السماح لها القيام بأنـــواع الرقابات الأخرى لعـــدم وجـــود نصـــوص تشريعيـــة تسمح بذلك.

د- عدم وجود توجيهات ومعايير للرقابة على الأداء .

ه- عدم وجود نصوص تشريعية تجيز للديوان حق تعيين مراقبي الحسابات الخارجيين الذين يتولون القيام بمراقبة أعمال الهيئات والمؤسسات والشركات.

و- عدم وضوح خطوط السلطة والمسؤولية في الهياكل التنظيمية في بعض الوحدات .

وقد خرجت الدراسة بالتوصيات التالية .

أ- تطوير ودراسة التشريعات القانونية القائمة وفقا لتطور العملية الرقابية وإصدار ما يلزم منها.

ب- توفير الاستقلال التام للأجهزة العليا للرقابة المالية للقيام بدورهـــا المطلوب.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وقد ركزت دراسة ديوان المحاسبة الكويتي على إبراز الصعوبات والمشاكل التي تواجه العمل الرقابي بدولة الكويت ، بينما يسعى الباحث في هذه الدراسة إلى إبراز اثر دور هذه المصاعب والمعوقات على فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الجهات والإدارات الحكومية بدولة الكويت.

11 - سحيم ، 1990 ، واقع فاعلية رقابة مجلس الأمة على الإدارات العامة في الأردن[1]:

لقد هدفت هذه الدراسة إلى بحث مدى رقابة مجلس الأمة على أعمال الإدارة العامة، وبيان معوقات هذه الرقابة ، وقد تطرق البحث إلى رقابة ديوان المحاسبة ، وقد توصل الباحث إلى أن رقابة الديوان تواجه عدة معوقات أهمها أن قانون ديوان المحاسبة الأردني لم يحقق أهداف الدستور من حيث بسط رقابة الديوان على إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها ، كما أن ديوان المحاسبة لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة التي تضمن أداءه لمهامه ، كذلك عدم تضمين القانون لمؤيدات قوية لعمل الديوان مثل إضفاء الصفة القانونية كما هو متبع في بعض دواوين المحاسبة الأخرى ومنها (ديوان المحاسبة اللبناني ، جهاز الرقابة المغربي) .

---

[1] سحيم ، احمد ، 1995 ، واقع فعالية رقابة مجلس الأمة على الإدارة العامة في الأردن ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ؛ عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ثانيا : الدراسات الأجنبية :

1 – ANerud , Kelly , 2004 ,Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants[1] .

(تطوير معايير المراجعة الدولية بالتعاون بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الأنتوساي" والاتحاد الدولي للمحاسبين).

وقد هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح أهمية تعاون المنظمات الدولية في كافة المجالات لما لها من فوائد عديدة في تطوير المعايير والأدلة المحاسبية والرقابية الدولية والمتمثل في هذه الدراسة بمذكرة التفاهم بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي) والاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير معايير المراجعة الدولية . وتتميز هذه اللقاءات بتوفر وجهات نظر مختلفة إثناء طرح ومناقشة القضايا الرقابية الجديدة مما يؤدي إلى تحسين نوعية المعايير والتعليمات وتكمن أهمية المشاركة في أنها ستؤسس معايير وتعليمات ممارسة أفضل ستفيد كلتا القطاعات العامة والخاصة .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

---

[1] Anerud , Kelly , 2004 ,Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants , International Journal of Government Auditing. Washington: Oct 2004.Vol.31, Iss. 4; p. 20

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

1- استفادة القطاعين العام والخاص من تطور وتحسين نوعية المعايير والتوجيهات.

2- التأكيد على أهمية تفاعل الخبراء والكفاءات مع المشاركة في لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين .

3- ضرورة توافر موارد للتمويل المستمر لضمان تنويع الأنتوساي في العمل .

4- ضرورة قيام الأنتوساي بإعداد توجيهات لمدققي القطاع العام وترجمتها إلى اللغات الخمس المعتمدة لدى المنظمة .

2– AL-Dehailan , 2004 , Reforming State – Owned Enterprises in Saudi An Examination of Accounting accountability and Effectiveness[1] .

(إصلاح المشاريع العامة في المملكة العربية السعودية، فحص المحاسبة، والمساءلة ، والفعالية)

وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى قدرة الممارسات المحاسبية (الأسس، السياسات، التقارير السنوية. . . الخ) في المشاريع الحكومية على توفير المعلومات الملائمة لتحقيق الرقابة الكفؤة ، ومدى ملاءمتها لتحقيق المساءلة والتخطيط وأهداف

[1] Al-Dehailan , A.S (2004) . Reforming State – Owned Enterprises in Saudi Arabia : An Examination of Accounting , A ccountability , and Effectiveness. AThesis For the Degree of Doctor, University of Wales , Cardiff . England .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

هذه المشاريع ، وتقديم التوصيات التي تساعد متخذي القرار على تحقيق الإصلاح المطلوب .

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج مفادها أن ضعف فعالية أداء المشاريع الحكومية على مجموعة من العوامل منها (عدم وضوح الأهداف والمسؤوليات والمهام ، وضعف الرقابة ، والاستخدام غير الكفء للموارد ، وعدم توفر مؤشرات أداء كافية ، وعدم وجود التأهيل الكافي للكوادر البشرية) .

وأوصت الدراسة بتطوير الممارسات المحاسبية، وتطوير مستويات الرقابة، والمساءلة عن الأداء، لتحقيق الإصلاح المنشود في المشاريع العامة في المملكة العربية السعودية.

3 - GAO , 2002 , new auditor independence rules[1] .

(المعايير الجديدة لاستقلال المراجع)

وتهدف الدراسة إلى تقديم شرح لمعايير استقلال المراجع الجديدة التي أصدرها مكتب المحاسبة العام الأمريكي حيث تطرقت هذه الوثيقة إلى ثلاثة أنواع لضعف الاستقلالية وهي :

أ- ضعف الاستقلال التنظيمي .

[1] GAO's, 2002, New auditor independence rules, The Journal of Government Financial Management, Alexandria: Fall 2002. Vol. 51, Iss. 3; p. 44 .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ب- ضعف الاستقلال الخارجي .

ج- ضعف الاستقلال الشخصي .

وقد توصلت الدراسة من خلال عرض لهذه الوثيقة إلى النتائج التالية :

أ- التأكيد على أهمية الإبقاء على استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية .

ب- بيان اثر معايير استقلال مكتب المحاسبة العام على الخدمات التي يقدمها.

ج- ضرورة التأكيد على استقلال المدققين .

د- ضرورة توثيق استقلال رؤساء أجهزة الرقابة العليا من خلال أن يكون تعيينه من السلطة القضائية أو الهيئة التشريعية .

ه- إن ظروف العمل قد تتدخل في قدرة المدقق لتشكيل آراء مستقلة وموضوعية.

و- إن هذه المعايير ستعمل على استقلالية المدققين في كلتا الحقيقة والظهور.

4– The Office Of The Audit General Of Norway,2004, Performance Audit an Public -Procurement in Norway[1].

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تبني مشروع للتدقيق يركز على فاعلية البرامج الحكومية والأسباب المحتملة لعدم تحقيق أهداف كفاءة البرامج ، وقد قام مكتب المراجع النرويجي بدراسة قطاع الاستثمارات الحكومية في مجال التجارة الالكترونية .

[1] The Office of Audit General of Norway (NAO) (2004).Performance Audit on Public - Procurement in Norway. (www.nao.org)

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أسباب ضعف فعالية البرامج في هذا القطاع بالمقارنة مع الأهداف الموضوعة ، وبالمقارنة مع تسعة برامج مماثلة ، تبين أن اثنين من هذه البرامج قد حققا عائدا عاليا ، موضحة أن أسباب انخفاض فاعلية هذه البرامج يرجع إلى الأسباب التالية :

1. عدم ارتباط البرامج بالأهداف العليا مما يؤدي إلى صعوبة تحقيق الأهداف لتحسين الكفاءة في إدارة الموارد .
2. عدم التركيز على التغيرات التنظيمية الضرورية للتجارة الالكترونية (إدارة التغيير) والنقص في الموارد المتاحة .
3. عدم إيجاد علاقات ارتباط بين المنتجين والمستهلكين .
4. أن النموذج (ج) المستخدم لم يكن كافيا لتشجيع المنتجين المتوقعين في الحصول على حصة في السوق .

5 – Wholey and Hatry , 1992 , The Case of Performance Monitoring[1].

(حالة مراقبة الأداء)

وقد هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى حاجة الحكومات إلى إدارة فعالة وكفوءة الأداء ، من خلال التركيز على جودة البرامج والنتائج التي تتحقق من خلال التكاليف إلي يتكبدها المال العام ، ومدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة ،

[1] Wholey.J.C.and Hatry.H.P , 1992 , The Case of Performance Monitoring , Administration Review vol .52,pp 604-610 .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ومدى تطابق الأهداف المحققة مع الأهداف الموضوعة . كما هدفت الدراسة إلى بيان الاهتمامات المتزايدة بخصوص رقابة الأداء والتقارير الصادرة عنها .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

1. ضرورة استخدام أنظمة لقياس ومراقبة أداء البرامج الحكومية للتركيز على جودة الخدمات المقدمة ، إضافة إلى التركيز على النتائج المحققة من استخدام الأموال العامة .
2. إن الرقابة المنتظمة لجودة الخدمات المقدمة تعد مكون رئيس للإدارة العامة لتحسين أداء القطاع العام .
3. انه من حق المواطنين ومن يمثلهم الحصول على تقارير منتظمة عن جودة الخدمات المقدمة ومخرجات البرامج الحكومية تفعيلا لمشاركتهم في ترشيد الإجراءات الحكومية .
4. التوصل إلى بعض الأساليب والمؤشرات المتعلقة برقابة الأداء .
5. أكدت الدراسة إن رقابة الأداء خطوة مهمة تساعد المسئولين في القطاع العام على تحسين أداء البرامج وعم مساءلتهم عن البرامج التي يديرونها .

- **ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :**

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بحيث تضيف شيئا جديدا في مجالها :

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

1. أن عينة الدراسة لها دور فعال في التوصل إلى نتائج الدراسة كونها تمثل كل من متلقي التقارير الرقابية " المنتج النهائي " لديوان المحاسبة وهذه العينة تتمثل في كل من السلطة التشريعية وهم السادة أعضاء اللجان البرلمانية ذات العلاقة كما تمثل السلطة التنفيذية وهم السادة الوكلاء المساعدون للشؤون المالية في الجهات الحكومية المشمولة برقابة ديوان المحاسبة ، وشملت كذلك الوكلاء المساعدون ومدراء الإدارات الفنية بديوان المحاسبة وهم المناط بهم متابعة إعداد التقارير الرقابية .
2. تقوم الدراسة بإدخال عدد أكبر من المتغيرات وإخضاعها للدراسة بالاستناد إلى التجارب العالمية لأجهزة الرقابة العليا ، مع بيان تأثير هذه المتغيرات على فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الجهات المشمولة برقابته.
3. تقوم هذه الدراسة بالتطبيق على مجتمع دراسة مختلف ، ممثلاً في أعضاء مجلس الأمة ، والوكلاء المساعدون للشئون المالية في الوزارات والإدارات الحكومية ، والوكلاء المساعدون ومدراء الإدارات الفنية بديوان المحاسبة ، وهو ما لم يتوفر في الدراسات السابقة .
4. لا يوجد من بين الدراسات السابقة من يتناول فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الجهات والإدارات الحكومية بدولة الكويت وهو الجهاز الأعلى للرقابة المالية التي تمارسها السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية بعد صدور معايير التدقيق الحكومي للانتوساي وبما يتفق مع البيئة الكويتية .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول : الرقابة المالية .

- مقدمة.
- مفهوم الرقابة.
- مفهوم الرقابة المالية .
- أهداف الرقابة المالية .
- أنواع الرقابة المالية .

المبحث الثاني : رقابة الأداء

- تمهيد .
- مفهوم رقابة الأداء .
- مؤشرات رقابة الأداء.
- الكفاءة .
- مؤشرات قياس الكفاءة.
- الفعالية .
- مؤشرات قياس الفعالية
- أهمية التمييز بين الفعالية والكفاءة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المقدمة:

شهدت العديد من دول العالم خلال السنوات الأخيرة من القرن الماضي وبداية القرن الحالي العديد من التطورات السريعة والمتلاحقة والتي ساهمت في صياغة مناخ جديد من العلاقات السياسية والاقتصادية والإدارية تتمثل في انتهاج سياسات اقتصادية جديدة تتعلق بعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ونظراً لأهمية تحقيق أجهزة الرقابة المالية العليا مستوى عال في مباشرة أعمالها الرقابية حتى تنهض برسالتها بكفاءة وفعالية تؤكد مصداقيتها في حماية المال العام وتحسن كفاءة الإدارة المالية العامة ، فقد احتل موضوع الارتقاء بنوعية العمل الرقابي قمة الأهداف الموضوعة للبحث والدراسة على مستوى أجهزة الرقابة العليا وعلى مستوى المنظمات الدولية والإقليمية لمواكبة التطور المستمر في تقنيات العمل الرقابي .

إن أجهزة الرقابة المالية العليا في العالم العربي في ظل هذه التطورات السريعة بحاجة إلى نقلة نوعية وكمية تلحقها بمن سبقها من الدول المتقدمة وتؤهلها للاضطلاع بمهام الرقابة المالية الشاملة على أفضل وجه والعمل على التطوير المستمر بما يتلاءم والتوسع الكبير في نشاطات القطاع العام ، ولقد بات من الضروري أن تعمل أجهزة الرقابة المالية العليا على أن تتم هذه التغييرات حتى تتكيف هذه الأجهزة ومنها ديوان المحاسبة بدولة الكويت مع التطورات في أهداف وأنواع ووظائف الرقابة المالية التي تمارسها وأساليب العمل لديها وحتى مفاهيم الرقابة وفلسفتها .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الأول

الرقابـــــــة الماليـــــــــة

- **مفهوم الرقابة**

بوجود المجتمعات ظهرت الرقابة بمفهومها العام ومن هذه المفاهيم مفهوم الرقابة المالية، (وقد ظهرت الحاجة إلى الرقابة المالية مع تكون المجتمعات الإنسانية وظهـــور الكيانات المكونة للحكم والإدارة بهدف معاونة الحاكم لتحقيق العدالة في تطبيق القـــوانين وضبط النفقات العامة في سبيل تحقيق الأهداف المخطط لها)[1] .

وقد تطورت مفاهيم وقواعد وأهداف الرقابة المالية في ظل ازدياد تدخل الـــسلطات التنفيذية في الحياة الاقتصادية من خلال التخطيط الاقتصادي والاجتماعي.

وقد تناول هذا الفصل ما هي الرقابة بشكل عام من حيث تعريفها وأهميتها وأنواعها كون موضوع الدراسة يركز على تقييم فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الأجهزة والإدارات الحكومية ومن بين مفاهيم الرقابة التي تم التعرض لها مفهوم الرقابة المالية.

الرقابة لغة تعني: المحافظة والانتظار[2].

وتعني كذلك المراقبة والملاحظة والحراسة وهي مشتقة من الفعل راقب، وراقبه: أي حرسه ولاحظه[3] .

---

[1] كويفاتية ، محمد، 1991، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلـــب، دمشق.

[2] الرازي ، محمد بن أبي بكر ، (لات) ، مختار الصحاح ، دار المعارف ، القاهرة .

[3] المعجم الوسيط ، (لا ت) ، دار المعارف ، القاهرة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ولقد عرف دهمش (1985)[1] الرقابة بأنها : التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا للتوجيه المحدد في خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة وذلك بهدف بيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف، وإيجاد الأسباب والحلول المناسبة لها لتلافي تكرارها وتحدي المسئولين عن ارتكابها، ولضمان تحقيق الأهداف وتطبيق القوانين والقواعد ومدى سلامتها وكفاءتها مسبقا تنسجم مع طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة شريطة أن تتناول الرقابة جميع أوجه نشطها والمسئولية عن إدارتها .

وعرف عثمان (2003)[2] الرقابة بأنها: مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الجهة المخولة قانونا بهدف التأكد من مدى تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقا لإنجاز الإجــراءات اللازمة لمعالجة الانحرافات .

وأشار العواملة (2003)[3] إلى تعريفها كذلك: بأنها عملية ديناميكية مستمرة تقوم على مجموعة من الخطوات المتداخلة والمترابطة والمؤثرة في بعضها البعض بشكل تكاملي بهدف إنجاز الأغراض العامة للرقابة، حيث أن الرقابة تترافق مع كافة مراحل العملية الإدارية من خلال نظام متكامل للمعلومات لتحقيق أفضل مستويات الأداء المالي والإداري

---

[1] دهمش، نعيم، 1985، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية فـــي الدول النامية، دراسات، المجلد الثاني عشر العدد الخامس .

[2] بهاء سميح حسين عثمان ، 2003 ، تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، عمان .

[3] عوامله ، نائل ، 2003 ، الإدارة المالية العامة : بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الرابعة ، مركز احمد ياسين ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتطوريها باستمرار من خلال توجيه مختلف الجهود البشرية والمادية والفنية وغيرها من المدخلات .

وعرف الكفراوي (2002)[1]الرقابة من الناحية القانونية بأنها: حق دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاز المشروعات المخطط تنفيذها، وهذا الحق يخوله دستور أو قانون، كما أن من المعاني التي قد تحملها الرقابة هو الوصاية من جانب الدولة لفروض قيود معينة تؤدي إلى تحقيق أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة .

كما عرفت كل من Merchant and Van (2003)[2]الرقابة من وجهة نظر إدارية على أنها: الوظيفة النهائية من وظائف العملية الإدارية، وهي تؤثر على سلوكيات الموظفين بالطرق المرغوبة للعمل على زيادة احتمالية تحقيق أهداف المنظمة .

- **مفهوم الرقابة المالية:**

لقد انعكس التطور الهائل في جوانب الحياة المختلفة على أجهزة الرقابة المالية العليا في القطاع العام،حيث صار مفهوم الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها يأخذ نطاقا أوسع ليشمل بسط الرقابة على جميع أوجه الإساءة إلى المال العام وقد تعددت مفاهيم

[1] الكفراوي ، عوف محمود ، 2002 ، الرقابة المالية : بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثانية ، الإسكندرية ، مطبعة لانتصار .

[2] Merchant , Keneth , A. and Van , Wim , A , 2003 , Management Control System , England : By Wim Van Derstede .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الرقابة المالية وأنواعها باختلاف وقت تنفيذها وباختلاف الجهات التي تمارسها وتعد مواضيعها وباختلاف السلطات التي تقرها[1].

ويرى كويفاتية (1991)[2] أن الرقابة المالية هي: الرقابة التي تتم من جهة مستقلة، وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفا تحقيقه، واستنباط معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها .

وعرفها القبيلات (1998)[3]: هي التأكد من حسن استعمال المال العام، بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري، وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفاعلية، والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها .

وعرفت كل من Taylor and wi wain (1994)[4]الرقابة المالية بأنها عملية ديناميكية تهتم بالتشغيل اليومي، بحيث تتوافر الرقابة قبل التنفيذ وخلال التنفيذ وبعد التنفيذ .

---

[1] العموري ، محمد ، 2003 ، الرقابة المالية العليا ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى هيئة رقابة مالية ذات طابع قضائي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق ، الجمهورية العربية السورية.

[2] كويفاتية ، محمد، 1991، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب ، دمشق.

[3] القبيلات، حمدي سليمان سحيمات، 1998، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، عمان، مكتبة دار الثقافة.

[4] Taylor , Donald H. and William , Glesen G , 1994 , Auditing Intergrated Concepts and Procedures , New York : John Wiley and Sons .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

كما أشار أبو بكر (1994)[1]على أن الرقابة المالية تعني: قياس وتوجيه أداء المرؤوسين للتأكد من أن أهداف المنظمة والخطط الموضوعة لتحقيق هذه الأهداف قد تم تنفيذها طبقا للأهداف الموضوعة .

وبين بنود (2004)[2]أن الرقابة المالية هي عملية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والإدارية والمحاسبية من خلال الفحص الفني المحايد والدقيق لجميع الحسابات والبيانات المالية التي تضمنتها دفاتر وسجلات المنشأة وقوائمها المالية ومن ثم مقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفا تحقيقه واستنباط معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها وذلك من خل عناصر متخصصة وأجهزة مستقلة ومن ثم توصيل النتائج إلى المستخدمين والمهتمين .

وقد عرفت أبو عناب (2005)[3] الرقابة المالية بالعملية التي تهتم بسلامة الإجراءات للتأكد من سلامة تنفيذ التعليمات للحفاظ على المال العام وحسن إدارته.

---

[1] مصطفى ، ابوبكر ، 1994 ، مبادئ الإدارة ،مطابع الجوهرة ، ليبيا .

[2]بنود ، محمد خالد ، 2004 ، دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا (الجهاز المركزي للرقابة المالية – الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش) معوقات العمل وآفاق التطوير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلب ، دمشق .

[3]ابوعناب ، ريما رسمي ، 2005 ، اتجاهات أعضاء مجلس الأمة نحو فعالية ديوان المحاسبة في الرقابة على الإنفاق الحكومي ، رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الأردنية ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وأكد ديوان الرقابة العراقي (2004)[1] بأن الرقابة المالية لا تعدو عن كونها نشاط تقييمي لتتأكد جهة رقابية مستقلة من مشروعية وسلامة التصرفات المالية من خلال التقيد بالقوانين والأنظمة والقرارات النافذة لتكون رأي فني محايد .

وعرف العنزي (2006)[2] الرقابة المالية " بأنها مجموعة من عمليات الفحص والمراجعة لمجموعة من البيانات والمعلومات المالية ، يقوم بها شخص مؤهل تأهيلاً علمياً ومهنياً، مخول من الجهة المخول لها قانوناً القيام بعملية الرقابة المالية بهدف التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية، ومدى تحقق الأهداف الموضوعة مسبقاً، والتحقق من قانونية وسلامة التنفيذ عن فترة زمنية محددة، توجه الإدارة إلى مواقع الخلل والانحرافات والحلول المقترحة لمعالجتها ، وذلك وفقاً للمعايير الموضوعة والمقبولة عموماً وإيصال نتائج هذه العملية إلى مستخدمي التقارير المالية لمعرفة مدى الاعتماد عليها ".

- **أهداف الرقابة المالية:**

الهدف الأساسي لكل رقابة هو حماية الصالح العام، ومع أن طبيعة النشاطات الحكومية لا تسعى أساسا لتحقيق الربح وإنما تتركز في تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين، يأتي دور الرقابة في التأكد من تحقيق النشاط المالي حسبما هو محدد في

---

[1] ديوان الرقابة المالية ، 2004 ، العلاقة والتكامل بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الرقابة الإدارية ، بغداد .

[2] العنزي ، ممدوح زايد ، 2006 ، أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية ديوان المحاسبة في دولة الكويت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الموازنة العامة دون إسراف أو إخلال حفاظا على حسن أداء الإدارة الحكومية وحفاظا على الأموال العامة .

وأوضح ديوان المحاسبة السويدي الوطني (1997)[1]أن من الأهداف التقليدية للرقابة المالية على الإدارة الحكومية الحكم والتقرير عن التعبير الصادق والدقيق لحسابات الجهات الخاضعة للرقابة .

وقد حدد المؤتمر التاسع للهيئات الرقابية المالية "انتوساي" المنعقد في ليما Lima عام (1977)[2] ، في الفقرة الخاصة بالقواعد العامة من إعــلان ليمــا بــشأن المبــادئ الأساسية للرقابة المالية أهداف الرقابة المالية كما يلي:

- كشف الانحرافات عن المعايير القياسية
- كشف مخالفة القواعد المشروعة والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال، وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية .
- جعل الأفراد محل المسؤولية قابلين بتلك المسئولية الملقاة على عاتقهم .
- الاستخدام الفعال للأموال العامة وتطوير الإدارة المالية لتكون إدارة سليمة، والتنفيذ المنظم لأوجه النشاط المختلفة وتبليغ المعلومات إلى السلطات العامة والجمهور من خلال نشر تقارير موضوعية وذات أهداف .

---

[1]ديوان المحاسبة الوطني السويدي، 1997، دليل الرقابة المالية التقليدية، ترجمة الساطي، طارق.

[2] INTOSAI , 1977 , Lima Deceleration Of Guidelines On Auditing precept .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- **الحصول على التعويض أو اتخاذ خطوات تحول دون إعادة ارتكاب مثل هذه المخالفات، أو على الأقل جعل تلك الإعادة أكثر صعوبة في المستقبل .**

وبتطور مفاهيم الرقابة المالية تطورت أهدافها إلى أهداف أشمل وأدق ، وهي كالآتي:

- **التحقق من أن تحصيل الإيرادات العامة قد تم وفقا للقوانين واللوائح المنظمة لها[1].**
- **التحقق من ترشيد الإنفاق العام وان الصرف تم وفقا للنظم واللوائح[2].**
- **إصدار تقارير مالية موضوعية ومحايدة مدعمة بالأدلة والقرائن عن صحة نتائج الأعمال في الوحدات الخاضعة للرقابة[3] .**
- **كشف مخالفة قواعد المشروعية والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأمـــوال العامة، وذلك بسرعة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية[4].**
- **التأكد من التزام السلطة التنفيذية بإعتمادات وبنود الموازنة العامة التي أقرتها السلطة التشريعية[5].**

---

[1] الكفراوي ، عوف محمود ، 2002 ، الرقابة المالية : بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثانية ، الإسكندرية ، مطبعة الانتصار .

[2] كويفاتية ، محمد، 1991، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلــب ، دمشق.

[3] جابر ، عبدالرؤوف، 2004 ، دراسة قانونية مقارنة في قوانين هيئات الرقابة العليا ،منشورات الحلبي القانونية ،بيروت .

[4] INTOSAI , 1977 , Lima Deceleration Of Guidelines On Auditing Precepct .

[5] الخطيب، خالد شحادة وشامية، احمد زهير، 2005، أسس المالية العامة، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- إصدار تقارير تكشف أسباب ومواقع الانحرافات والخلل في المنظمات الحكومية أثناء أداء العمليات المالية والإدارية وتوجيه الإدارة الحكومية إلى الحلول المناسبة لمعالجتها[1].
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية والمالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرار وفقا لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات[2].
- اقتراح التطورات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية من خلال دراسة مدى قصور القوانين والأنظمة واللوائح ودراسة العوائق التي تحول دون ذلك[3].
- توفير التوازن بين النفقات المالية والموارد المتاحة بما يؤدي إلى تحقق أهداف وخطط التنمية وفقا للاتجاهات السياسية المالية والاقتصادية .

ويرى الباحث مما تقدم أن الرقابة المالية قد تطورت من حيث أهدافها فلم تعد تقتصر على مجرد التأكد من ممارسة أنشطة الإدارة وتصرفاتها في حدود القانون وإنما امتدت إلى التحقق من أن الموارد المالية تنفق وفق ما هو مخصص لها ، وإنها تستخدم أفضل استخدام وبأعلى درجة من الكفاءة على ضوء مقاييس ومعايير مقدرة لإعطاء أفضل النتائج .

---

[1] بهاء سميح حسين عثمان ، 2003 ، تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، عمان .

[2] القبيلات، حمدي سليمان سحيمات، 1998، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، عمان، مكتبة دار الثقافة.

[3] ابوحشيش، خليل عواد ، 1994 ، التدقيق التشغيلي الشامل على أموال المجالس البلدية في الأردن ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

• أنواع الرقابة المالية:

بما أن الرقابة المالية عملية دائمة ومستمرة فقد تعددت تقسيمات الباحثين للرقابة المالية والحديث عن أشكال الرقابة المالية لا يعني استقلالية كل شكل من أشكال الرقابة واعتبارها قائمة بذاتها .

وقد أوضح السيد (2005)[1]أن التنوع في الرقابة هو تنوع وصفي أي انه يمس الناحية الوصفية للرقابة وليس جوهرها ، إذ أن مفهوم الرقابة ومعناها وأصولها لا تتغير بتغير الزاوية التي ننظر منها إلى الرقابة .

وفيما يلي إبراز لأهم أنواع تقسيمات الرقابة المالية :

أولاً : تقسم الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس الرقابة إلى:

أ – الرقابة المالية الداخلية:

وأشار إليها عثمان (2003)[2]بأنها الرقابة التي تقوم بها السلطة التنفيذية على وحداتها التابعة لها .

وقد أطلق عليها اسم الرقابة الحكومية ، وأشار إليها شكري (1983)[1] أنها الرقابة التي تمارسها الحكومة على نفسها بهدف التأكد من أن جميع الأعمال المناطة بها تسير وفقا للأهداف ، والخطط الموضوعة وأقرتها السلطة التشريعية .

---

[1] السيد ، هشام عبدالحي، 2004 ، مراجعة القوائم المالية طبقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة.

[2] بهاء سميح حسين عثمان ، 2003 ، تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وقد عرفت لجنة قواعد الرقابة الداخلية للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية "INTOSAI" في شهر نيسان عام (1986) خلال المؤتمر الثاني عشر للمنظمة في سدني الرقابة الداخلية " بأنه الرقابة التي أنشأتها الإدارة ضمن أهدافها المحددة للمساعدة في عملية القيام بإدارة أعمال المشروع بأسلوب منتظم واقتصادي وفعال وكفء بحيث يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية ويؤمن دقة وكمال السجلات المحاسبية وتقديم معلومات إدارية ومالية موثقة في حينها .

وعرفها العموري (2005)[2] بالرقابة التي تمارس ذاتيا داخل الجهة المنفذة وذلك بهدف التأكد من سير العمل لما هو مخطط له ، وتقوم الوحدة بذلك باختيارها المسئولية الأولى من عملها.

وعرفت ابوعناب (2005)[3]الرقابة الداخلية أنها مجموعة من التعليمات المالية والقرارات الإدارية والطرق المحاسبية تضعها السلطة التنفيذية، وتقوم بمراقبتها ضمانا لسير العمل بالأجهزة الحكومية والمصالح العامة بهدف تجنب ارتكاب الأخطاء ، ومحاولة لسد الثغرات التي يتسرب منها الاختلاس والتزوير .

---

[1] شكري، فهمي محمود ، 1983 ، الرقابة المالية العليا ، دار مجدلاوي، عمان.

[2] العموري ، محمد ، 2003 ، الرقابة المالية العليا ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى هيئة رقابة مالية ذات طابع قضائي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق ، الجمهورية العربية السورية.

[3] ابوعناب ، ريما رسمي ، 2005 ، اتجاهات أعضاء مجلس الأمة نحو فعالية ديوان المحاسبة في الرقابة على الإنفاق الحكومي ، رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الأردنية ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويرى الساطي (1986)[1] أنه للوصول إلى رقابة مالية محكمة لابد من التنسيق بين كل من الرقابة المالية والرقابة الداخلية ، وذلك نظرا لما تقدمه الرقابة الداخلية من دعم ومساعدة لأجهزة الرقابة الخارجية من أجل جعلها قادرة على أن تقوم برقابة فعالة .

وأشار كراز (2005)[2] إلى أن الرقابة الداخلية أصبحت تشمل جميع العمليات بغض النظر عن طبيعتها سواء كانت مالية أو تشغيلية أو ذات طبيعة إدارية بحتة .

ويرى الباحث أنه يتبين مما تقدم أن الرقابة الداخلية جزء من الهياكل التنظيمية لوحدات السلطة التنفيذية .

وقد أوضح Robertson (1993)[3]أنه لابد أن يكون لهذه الرقابة الاستقلالية المناسبة وأن تتبع لأعلى المستويات الإدارية في الهياكل التنظيمية للوحدات الحكومية.

ب – الرقابة المالية الخارجية:

وعرفها شكري (1983)[4] " بأنها الرقابة التي تمارس من خلال جهة مستقلة خارج السلطة التنفيذية كالرقابة التشريعية والرقابة القضائية ورقابة أجهزة الرقابة المالية العليا كدواوين المحاسبة والتي تتبع السلطة التشريعية في بعض الدول "ولهذا أطلق عليها اسم الرقابة الخارجية لكونها تقع خارج الحكومة" .

---

[1] ساطي ، طارق ، 1986 ، الرقابة المالية الحكومية ونظم الرقابة الداخلية ، مجلة الرقابة المالية .

[2] كراز، شادي ، 2005 ، كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخلية في سورية مع التطبيق العملي على المؤسسة العامة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق ، دمشق .

[3] Roberston , Jack , 1993 , Auditing (7 Ed) , USA , Donnellex and Sons Company .

[4] شكري، فهمي محمود ، 1983 ، الرقابة المالية العليا ، دار مجدلاوي، عمان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وبين أحمرو (2003)[1] أن نشأت رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية نتيجة لحق البرلمان في الرقابة على أعمال الحكومة ، وقد تشكلت هذه الرقابة في البداية من خلال اللجان البرلمانية ، إلا أن رقابة هذه اللجان كانت غير كافية نتيجة لمحدودية المعلومات المتوفرة ونقص التخصصات المحاسبية والمالية لدى الأعضاء، إضافة إلى حاجة التدقيق والرقابة للعمل الميداني الأمر الذي يعد صعبا على عمل اللجان البرلمانية ، وقد أدى ذلك إلى تشكيل هيئات عليا متخصصة للرقابة ، وكان أول ظهور لمثل هذه الأجهزة في العصر الحديث في فرنسا عام (1791) .

ولابد من منح هذه الأجهزة الرقابية الخارجية الحصانة اللازمة كي تضمن لها الاستقرار وعدم التأثر بالتيارات أو التغيرات السياسية .

وأوضح أحمرو (2003)[2]بأنه تم استخدام مصطلح (الرقابة المالية العليا) بدلا من (الرقابة المالية الخارجية) ، بعد نشوء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الأنتوساي" عام 1953 والتي تشارك في عضويتها معظم أجهزة الرقابة المالية العليا في دول العالم ، وقد جاء تطور هذا المصطلح نتيجة أن بعض الأجهزة الرقابية العليا لا تتبع للسلطة التشريعية، وهدف تغيير المصطلح من أجل توسيع قاعدة عضوية المنظمة.

ثانياً: تقسم الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني إلى:

---

[1] أحمرو ، إسماعيل ، 2003 ، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان .

[2] أحمرو ، إسماعيل ، 2003 ، مرجع سابق ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

أ – الرقابة المالية السابقة:

ويعرفها العموري (2003)[1] بأنها الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية المرتبطة بصرف الأموال العامة ، حيث لا يجوز للوحدة التنفيذية الارتباط أو صرف أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المناط بها الرقابة قبل التعاقد ، ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء .

وبين شكري (1983)[2] بأن الرقابة السابقة تستهدف رقابة مشروعية الصرف المالي قبل تنفيذه ، ويعتبر هذا النوع من الرقابة المالية عنصرا من عناصر التوجيه في العمل الإداري والمالي متى ما تم استخدامها في الأسلوب الصحيح ، وقد أطلق عليها الرقابة المانعة أو الرقابة الواقية ، ولما تقوم به من منع للانحراف في مجرى التنفيذ المالي .

ويرى الزكار(2001)[3] أن الرقابة السابقة تتخذ صورة الموافقة المسبقة من أجهزة الرقابة المختصة على القرارات المتعلقة بصرف الأموال العامة ، وينبغي أن تكون هذه الرقابة في أضيق الحدود لكي لا تؤثر على استقلالية ونزاهة جهاز الرقابة الأعلى .

وقد أشار إعلان ليما(1977)[1] إلى أهمية الرقابة السابقة من خلال إناطة هذه الرقابة بأجهزة الرقابة المالية العليا .

---

[1] العموري ، محمد ، 2003 ، مرجع سابق ، الجمهورية العربية السورية.

[2] شكري، فهمي محمود ، 1983 ، الرقابة المالية العليا ، دار مجدلاوي، عمان.

[3] الزكار ، محمد ، 2001 ، دور الجهاز الأعلى للرقابة في تحقيق الرقابة الوقائية ، المجلة الإفريقية للمراجعة الشاملة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وقد وجهت إلى الرقابة السابقة عيوب أهمها:

1- تعقيد وتعطيل الأعمال الحكومية نتيجة الإجراءات الروتينية المتبعة .

2- زيادة نفوذ القائمين بالرقابة السابقة في الجهات والمصالح الحكومية[2].

3- تفشي روح الإهمال لدى القائمين بالإدارة نتيجة فقدانهم الشعور بالمسؤولية.

4- تقضي على استقلال المؤسسات العامة وتنتقص من الاعتـراف بشخـصيتها المعنوية ، بحيث لا تملك تلك المؤسسات سوى الاقتراح دون إقرار التنفيذ[3] .

وتعتبر ابوعناب (2005)[4] الرقابة السابقة مرحلة تمهيدية مكملة للرقابة اللاحقة ، حيث أنها تعمل على منع الإسراف في الإنفاق العام .

وأشار العموري (2003)[5] إلى أن الرقابة السابقة تمارس على النفقات العامة دون الإيرادات العامة ، حيث أنه لا يمكن وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات .

ب – الرقابة المالية اللاحقة:

وبين شكري (1983)[1] بأن الرقابة اللاحقة تعتبر من أقدم أنواع الرقابـة التـي مارستها السلطات التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية.

---

[1] INTOSAI , 1977 , Lima Deceleration Of Guidelines On Auditing Precepct .

[2] عبدالله، نضال فريد محمد، 1998، رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابـة العليا (الأنتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.

[3] شكري، فهمي محمود ، 1983 ، الرقابة المالية العليا ، دار مجدلاوي، عمان.

[4] ابوعناب ، ريما رسمي ، 2005 ، اتجاهات أعضاء مجلس الأمة نحو فعالية ديوان المحاسبة في الرقابة على الإنفاق الحكومي ، رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الأردنية ، عمان .

[5] العموري ، محمد ، 2003 ، الرقابة المالية العليا ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى هيئة رقابة مالية ذات طابع قضائي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق ، الجمهورية العربية السورية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وعرفها العنزي (2006) [2] " بأنها الرقابة التي تهتم بمراجعة الدفاتر والمعـــاملات المحاسبية والمالية والحسابات الختامية وكافة الأنشطة الاقتصادية بعـــد انتهـــاء عمليـــة التنفيذ ، وتسمى بالرقابة الكاشفة حيث أنها تكشف عن المخالفات التي وقعت فعليا " .

وقد بين إعلان ليما (1977)[3] بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية أن الرقابـــة اللاحقة التي تمارسها الرقابة المالية العليا تلقي الضوء على مـــسؤولية الطـــرف محـــل المساءلة ، كما أنها يمكن أن تؤدي إلى التعويض عن الضرر المتسبب ويمكن أن تحـــول دون إعادة ارتكاب المخالفات .

وتتم الرقابة اللاحقة بعد حدوث الواقعة وبواسطة أجهزة الرقابة الخارجية ، وتغطي الرقابة اللاحقة جانب الإيرادات والنفقات العامة بعكس الرقابة السابقة التي تقتصر علـــى جانب النفقات ، ويمكن تنفيذ هذا النوع من الرقابة من خلال جهات غير خاضعة للسلطة التنفيذية ، ومن أهمها:

أ- الأجهزة العليا للرقابة المالية: ومثل هذه الأجهزة الرقابية المتخصـــصة تتبـــع للسلطة التشريعية أو لرئيس الدولة في بعض الأحيان .

---

[1] شكري، فهمي محمود ، 1983 ، مرجع سابق ، دار مجدلاوي، عمان.

[2] العنزي ، ممدوح زايد ، 2006 ، أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية ديوان المحاسبة في دولة الكويت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان .

[3] INTOSAI , 1977 , Lima Deceleration Of Guidelines On Auditing Precepct .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ب- رقابة السلطة التشريعية اللاحقة التي تتم بعد الصرف ، وتتمثل في مناقشة واعتماد الحسابات الختامية للدولة ، ومنها كذلك حق توجيه الأسئلة إلى رئيس مجلس الوزراء والوزراء وتشكيل لجان لتحقيق وتقصي الحقائق[1].

وقد أكد إعلان ليما (1977)[2] في قسمه الثاني من القواعد العامة أن الجمع بين الرقابتين السابقة واللاحقة يحقق زيادة فعالية الرقابة ، وتؤدي إلى التغلب على عيوب الرقابيين .

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى الرقابة اللاحقة أنها تأتي بعد فوات الأوان ولا تعدو عن كونها سرد للمخالفات والأخطاء ، الأمر الذي يقلل من فعالية هذه المخالفات بسبب ظهور النتائج بعد فترة زمنية .

ج- الرقابة المالية المتزامنة (الآنية):

وقد عرفها عبد الله والعجارمة (1997)[3]أن الرقابة المالية المتزامنة تتمثل في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من أنشطة تتعلق بالنفقات العامة والإيرادات العامة الواردة بميزانية الدولة.

---

[1] الكفراوي ، عوف محمود ، 2002 ، الرقابة المالية : بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثانية ، الإسكندرية ، مطبعة الانتصار .

[2] INTOSAI , 1977 , Lima Deceleration Of Guidelines On Auditing Precept .

[3]عبدالله ، إبراهيم والعجارمة ، أنور ، 1997 ، مبادئ المالية العامة ، دار صفاء للطباعة والنشر ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويعرف العنزي (2006)[1] الرقابة المتزامنة بأنها الرقابة التي تبدأ مع بداية عملية تنفيذ الأعمال وتزامن التنفيذ وتتابعها حتى انتهائها للوقوف على أوجه القصور في التنفيذ ، ومطابقة ما تم تنفيذه مع ما هو مرسوم له ، وتسمى الرقابة المرافقة للتنفيذ كونها ترافق عملية التنفيذ أولا بأول .

وأشار الكفراوي (2002)[2] أنه لم يوجه لهذا النوع من الرقابة الكثير من الانتقادات ، بل وجه النقد للقائمين بها إذا انحرفوا عن الطريق الرقابي السليم ، أو كانوا غير قادرين على القيام بها من الناحية الفنية أثناء التنفيذ .

ويرى الباحث اختلاف دقة ومستويات المتابعة للرقابة المالية (الآنية) بحسب وفرة البيانات والتقارير المالية اللازمة وسهولة الحصول عليها في الوقت والكيفية المطلوبة .

ثالثاً : تقسم الرقابة المالية من حيث موضوعها إلى:

أ – رقابة المشروعية :

هي الرقابة التي تهتم بنواحي المشروعية والموضوعية من حيث مدى مطابقة التصرف المالي للقانون واللوائح والأنظمة وصفة الوحدة التي يصدر عنها التصرف المالي.

---

[1] العنزي ، ممدوح زايد ، 2006 ، أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية ديوان المحاسبة في دولة الكويت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان .

[2] الكفراوي ، عوف محمود ، 2002 ، الرقابة المالية : بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثانية ، الإسكندرية ، مطبعة الانتصار .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ب – الرقابة المحاسبية :

هي الرقابة والتأكد من صحة وسلامة الإجراءات لمتبعة والتحقق من تطبيق القوانين واللوائح التي تتعلق بتنفيذ الموازنة العامة من خلال مراجعة الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندية والتعرف على مدى مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها[1] .

ج – الرقابة الاقتصادية:

عرفها العموري (2005)[2] أنها الرقابة التي تهدف إلى مراجعة أنشطة السلطة العامة المنفذة للبرامج والمشاريع لمعرفة ما تم تنفيذه وتكاليف هذا التنفيذ وتحديد الانحرافات والتأكد من كفاءة السلطات التي أشرفت على التنفيذ ومدى تحقيق النتائج وفقا لما هو مخطط له ، وتشمل الرقابة الاقتصادية كل من رقابة الكفاءة والفعالية .

رابعاً : تقسم الرقابة المالية من حيث طبيعة العملية الرقابية إلى:

أ – الرقابة المالية:

وقد عرفها كويفاتية (1991)[3] بالرقابة التي تتم من قبل جهة مستقلة ، وتستهدف ضمان وسلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة وقياس

---

[1] الخطيب، خالد شحادة وشامية، احمد زهير، 2005، أسس المالية العامة، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان.

[2] العموري ، محمد ، 2003 ، الرقابة المالية العليا ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى هيئة رقابة مالية ذات طابع قضائي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق ، الجمهورية العربية السورية.

[3] كويفاتية ، محمد، 1991، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب ، دمشق.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفا تحقيقه ، واستنباط معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها .

وأوضح الكفراوي (2002)[1] أن هذا النوع من الرقابة نشأ منذ ظهور حق المجالس النيابية في اعتماد ميزانية الدولة وحقها في متابعة ما أسفر عنه تنفيذ هذا الحق في مراجعة واعتماد الحساب الختامي للدولة .

ب – رقابة الأداء:

وقد عرفت (INTOSAI) رقابة الأداء على أنها رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تنفذ بها المنظمة الخاضعة للرقابة مسؤوليتها عند استخدامها للموارد .

وبين جبر (2000)[2] أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تقييم أداء الجهات الخاضعة للرقابة وذلك للتأكد من سلامة وحسن تنفيذ المهام للخطط البرامج والنشاطات الموضوعة مسبقا ، وكذلك العمل على استغلال الموارد المالية والإدارية بطريقة اقتصادية ، من خلال إعادة النظر بالإجراءات والأساليب المتبعة وصولا إلى سد الثغرات التي يتم من خلالها صرف الأموال خارج الأهداف المرسومة وتحسين إدارة الموارد المحدودة .

ولقد ذهب إعلان ليما في القسم (14) بشأن الرقابة الشكلية ورقابة الأداء أن هناك نوع من الرقابة يركز اهتمامه على مراقبة الأداء والفعالية والتوفير وكفاءة الإدارة

---

[1] الكفراوي ، عوف محمود ، 2002 ، الرقابة المالية : بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثانية ، الإسكندرية ، مطبعة الانتصار .

[2] جبر ، سعد ، 2000 ، دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

العامة، وهذا النوع من الرقابة يعني بجميع أوجه أنشطة الإدارة ومن ضـمنها التنظـيم والنظم الإدارية.

وتعتمد رقابة الأداء على ثلاثة عناصر رئيسية وهي :

1 – رقابة الاقتصاد:

وبين ديوان المحاسبة الكندي (1999)[1]أن هذه الرقابة تهتم بالحصول على المقدار المناسب من الموارد ذات الجودة المناسبة بحيث تقدم في الوقت والمكان المناسبين وبأقل تكلفة ممكنة .

2 – رقابة الكفاءة:

أما Dominick and Louder back (1993)[2]أشارا إلى أنهـا تعنـي كميـة المخرجات المحققة لكل وحدة من المدخلات ، ويمكن القول أن هناك زيادة في الكفـاءة وإذا كانت المدخلات المستخدمة أقل لا تعطي كميات أكبر من المخرجات .

3 – رقابة الفعالية:

وبين أبو حشيش(1994)[3] أنها تحقيق الأهداف الفعلية والغايات من المنافع مـن أعمال المنظمة بواسطة الاستخدام الفعلي لطرق العمـل المعتمـدة فـي تنفيـذ الخطـط

---

[1] مكتب المراجع العام الكندي ، 1999 ، دليل المراجعة الشاملة ، ترجمة الجهاز المركزي للمحاسبات ، القاهرة .

[2]Dominiak , Geraldine and Louderback , Josephe , 1993 , Managerial Accounting , New York : South Western .

[3] ابوحشيش ، خليل عواد ، 1994 ، التدقيق التشغيلي الشامل على أموال المجالس البلدية في الأردن ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

والسياسات المقررة ، ومن المفترض أن يتم ذلك بأقــل الكلــف (الاقتــصادية) وضــمن المواعيد والمواصفات القياسية المحددة مسبقا .

ج – الرقابة الشاملة :

وقد أشارت أبوعناب (2005)[1] إليها بالمنهج الخاص بالرقابة والذي يهدف إلى إجراء فحص مالي ومحاسبي منظم مع إعداد تقرير عن المساءلة وعن إدارة الموارد البشرية والمالية والفنية ، وتقوم الرقابة الشاملة بهذا التعريف على فكرة المساءلة من ناحيــــــة ومفهوم (القيمة القابلة لما تم صرفه من نقود) من ناحية أخرى .

كما أوضح القاضي ودحدوح (1999)[2] أن الرقابة الشاملة هي قيام المدقق بفحص جميع العمليات ، وأن هذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم التي يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبيا .

[1] ابوعناب ، ريما رسمي ، 2005 ، اتجاهات أعضاء مجلس الأمة نحو فعالية ديوان المحاسبة في الرقابة على الإنفاق الحكومي ، رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الأردنية ، عمان .

[2] القاضي، حسين ودحدوح، حسين، 1999، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الثاني

رقابـــــــــة الأداء

تمهيد :

تطور الفكر الرقابي نتيجة للتطور الايجابي للتدقيق الحكومي وكذلك لتطور حجم المشروعات وتعقيد عملياتها وتشابكها مما عكس قصور حدود التدقيق المالي التقليدي في مواجهة دور الحكومات والتي بدأت في تنفيذ بعض السياسات والبرامج المنظورة والغير تقليدية والمرتبطة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية لشعوب هذه الحكومات في الوقت الذي أصبحت في الأجهزة التشريعية معنية برقابة تلك السياسات وكفاءة إدارة الموارد المتاحة ،وهنا ظهرت الحاجة لتقويم تنفيذ تلك السياسات والبرامج .

وقد بدأت أجهزة الرقابة المالية العليا ودواوين المحاسبة في بعض الدول المتقدمة الاستجابة لتطلعات السلطات التشريعية بتبني مفهوم رقابة الأداء نتيجة لتطور التدقيق المالي التقليدي بهدف التقويم الشامل لبرامج التنمية والمشاريع والحكم على كفاءة أداء الإدارة التنفيذية .

وبالرغم من اختلاف التسميات التي أطلقت للتعبير عن تدقيق الأداء **Performance Auditing** مثل التدقيق التشغيلي **Operational Auditing** وتدقيق الكفاءة **Efficiency Auditing** وتدقيق فاعلية البرامـــــــــج **Program Effectiveness** وتدقيق النظم **System Auditing** والتدقيـــــــق الشامـــــــل

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

Management Auditing وكذلك التدقيق الإداري Comprehensive Auditing ومراجعة مردود الإنفاق Value of Money ، ويعود اختلاف المسميات إلى نظرة الخبراء والمهتمين إلى نواحي وأبعاد معينة من أبعاد الإدارة ، وقد اتفقت إلى حد ما في المعنى والمضمون الخاص بها ،ونتيجة لان تدقيق الأداء يهدف إلى خدمة الإدارة وتقييم أدائها فقد استقرت الأوساط والمعاهد العلمية والمهنية إلى تسميته بالتدقيق الإداري Management Auditing كون هذه التسمية أكثر شمولا[1] .

- **مفهوم رقابة الأداء :**

هدفت العديد من الدراسات والبحوث إلى تدقيق مفهوم الأداء بسبب ثراء موضوع رقابة الأداء بالأفكار التي قدمها الباحثون ، إلا إنها لم تتمكن إلى الآن من تقديم مفهوم محدد ومتفق عليه ، وقد اعترف مؤتمر الانتوساي المنعقد في ليما عام 1977 رسميا بأهمية هذا النوع من التدقيق حين قرر انه يوجد نوع آخر من التدقيق يركز اهتمامه على الأداء والفعالية والاقتصاد وكفاءة الإدارة العامة وصدر اثر ذلك إعلان سيدني عام 1986 لتدقيق الأداء خلال المؤتمر الثاني عشر للمنظمة ، وقد تبنت حلقة الاسوساي السادسة عام 1997 تعريف تدقيق الأداء الصادر عن معايير التدقيق للانتوساي .

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، مفاهيم التدقيق المتقدمة، مطابع الشمس، عمان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وقد عرفت الانتوساي تدقيق الأداء بأنه " هو فحص مستقل لكفاءة وفعالية المشاريع والبرامج أو المنظمات الحكومية بخصوص الاقتصاد ويهدف الإفضاء إلى تحسينات "[1] .

بينما عرف قلعاوي (1998)[2] تقييم الأداء انه " تلك العملية التي تهدف إلى الوقوف على نتائج قياس نشاط مؤدى ،وبيان اتفاق نتائج هذا النشاط مع الأهداف الموضوعة ،وتقييم كفاءة أسلوب الأداء ووسائل تحقيق النتائج بأنها أفضل وأكفأ ما أمكن إتباعه لتحقيق نتائج وأهداف هذا النشاط " .

وقد عرف ديوان المحاسبة الكندي (1999)[3] رقابة الأداء أنها " فحص نظامي وذو هدف منظم وموضوعي لأوجه نشاط الإدارة الحكومية ، وإنها تزود السلطة التشريعية بتقويم الأداء لهذه الأنشطة بالشكل الذي يدعم إدارة الحكومية ويشجع المساءلة وأفضل الممارسات ، ويتضمن نطاق هذه الرقابة فحص مدى اقتصادية أنشطة الإدارة الحكومية وكفاءتها وفعالية تكلفتها وأثارها البيئية ومدى مطابقة التصرفات مع السلطـــــات المقررة ".

---

[1] كيال لارسن ، 2004 ، التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء ، ديوان المحاسبة الوطني السويدي ، ترجمة الساطي ، طارق ، ستوكهولم .

[2] قلعاوي ، غسان برهان الدين ، 1998 ، رقابة الأداء ، دار كنعان للدراسات والنشر ، دمشق .

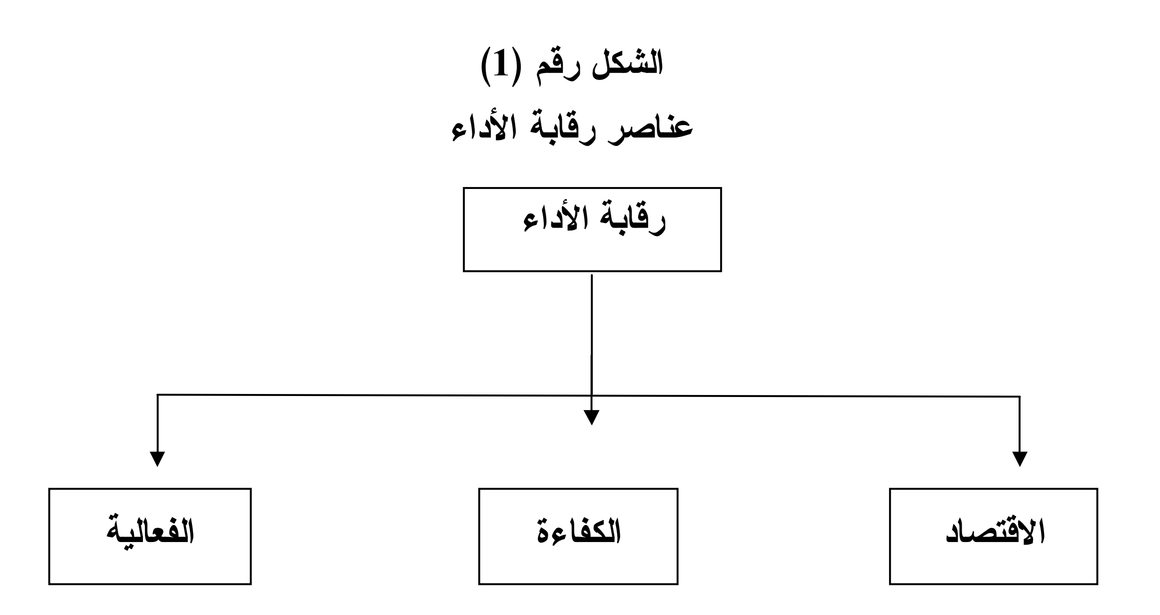
[3] مكتب المراجع العام الكندي ، 1999 ، دليل المراجعة الشاملة ، ترجمة الجهاز المركزي للمحاسبات ، القاهرة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويمكن ملاحظة أن رقابة الأداء تقوم على ثلاثة عناصر كما هو موضح في الشكل رقم (1) :

الشكل رقم (1)

عناصر رقابة الأداء



المصدر :عمل الباحث

ومن التعاريف السابقة يتبين أن رقابة الأداء عملية مهمة لكل نشاط إنساني للتأكد من النشاط ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعة وللتأكد من ملاءمته وإجراء التطوير المناسب له ،وتعتبر رقابة الأداء جزء من الرقابة الشاملة والتي تشمل الرقابة المالية التقليدية ورقابة الأداء .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

• مؤشرات رقابة الأداء :

تعد المؤشرات أدوات لقياس العلاقات والنسب التي تنتج عن الأهداف وتعبر عنها في جانب الفعالية ، إضافة إلى أنها العلاقة بين المدخلات والمخرجات بالنسبة لتدقيق الكفاءة[1] .

ويمكن تصنيف المؤشرات إلى أربعة أنواع هي:

1. مؤشرات كأرقام مطلقة:

حيث يتم التعبير عن الظاهرة بأرقام مطلقة بالقيمة أو الكمية أو العدد، ويقيس هذا المؤشر تطور الظاهرة خلال فترة زمنية محددة.

2. مؤشرات كنسب:

ويتم استخراج هذا المؤشر من خلال إجراء عمليات التحليل المالي بشكل يعكس نسب لقياس العلاقة بين نتائج الأعمال المراد قياسها.

3. مؤشرات كمتوسطات:

يتم استخراج المتوسطات لترجيح النسب المستخدمة كأداة قياس بحيث تستخدم هذه المتوسطات كمؤشر تقارن به النتائج الفعلية.

[1] القطيش ، حسن فليح مفلح ، 2006 ، تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،عمان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4. مؤشرات كمعايير:

تساهم هذه المؤشرات في إيجاد نسب تستخدم كنموذج لدراسة العلاقات بين ظواهر معينة وتستخدم هذه النسب النموذجية للقياس للتوصل إلى أفضل النسب التي نتكون عليها نتائج الظاهرة المراد قياسها.

- الكفاءة: **Efficiency**

هي تلك العلاقة بين المدخلات والمخرجات أو درجة الاستفادة من الإمكانيات المتاحة وما إذا تم الحصول على الموارد بالكمية والجودة المناسبة وبأقل تكلفة وبأقصر وقت ممكن.

وقد أشارت الاسوساي إلى الكفاءة بأنها " العلاقة بين المخرجات في شكل سلع أو خدمات أو غيرها والموارد المستخدمة في إنتاجها (المخرجات /المدخلات)[1] .

ويعد تحليل الكفاءة من المفاهيم الصعبة في الهيئات الحكومية ، وذلك لافتراض توفر معايير للمدخلات والمخرجات إلا انه في كثير من الحالات لا تتوفر معايير مما يضطر المدقق إلى أن يطور بنفسه أو مع إدارة الهيئة معايير معقولة لقياس الكفاءة ، ويعد وضع معايير للكفاءة عادة أيسر بالمقارنة مع الفعالية إذا عرفت الكفاءة على إنها إجراء تخفيض بالتكاليف دون إجراء تخفيض في الفعالية[1].

[1] The Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI) (2005), Performance Audit Work Shop, from (8-19) October , Newdelhi –India.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتهتم الكفاءة بتحديد ما هو مدى تحقيق الحد الأقصى من المخرجات بالنسبة لمدخل معين أو ما هو مدى استخدام الحد الأدنى من المدخل للوصول إلى تحقيق مخرج معين (ويعني هذا العنصر باختصار: الإنفاق بصورة سليمة) .

ويلاحظ أن عنصر الاقتصاد متضمن في مظهر الكفاءة إلا انه قد يحكم على أداء النشاط انه كفؤ بناء على مستوى الاقتصاد (التوفير في مدخلات النشاط) شريطة الحفاظ على النوعية والأداء .

ولقياس الكفاءة يجب على المراجع أن يضع في الاعتبار العوامل التالية[2]:

1- مدى وضوح وتحديد الأهداف لجميع مستويات الوحدة .
2- التأكد من وجود نظام فعال للرقابة على المنتجات في جميع مراحلها .
3- ما إذا كانت الإدارة تتلقى تقارير دورية عن مستوى الكفاءة .
4- معرفة الخطوات التي تتخذها الإدارة لزيادة الكفاءة .
5- معرفة ما إذا كان هناك مقاييس للأداء .

- **مؤشرات قياس الكفاءة:**

هي مؤشرات لقياس الكفاءة من خلال مؤشرات تقيس العلاقة بين (المخرجات /المدخلات)، وتستخدم هذه المؤشرات في الأنشطة والبرامج الحكومية .

---

[1] أرينز ،الفينو لوبك، جيمس ،2005 ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد محمد الديسطي ، دار المريخ ، الرياض .

[2] ديوان المراقبة العامة ، 2000 ، رقابة الأداء على قطاع الخدمات العامة ، المملكة العربية السعودية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ومن أهم المؤشرات العامة التي يمكن استخدامها على مختلف الأنشطة ومنها الأنشطة الحكومية التالي:

1. مؤشرات الإنتاجية :

وتعد هذه المؤشرات من مؤشرات الكفاءة الأساسية على اعتبار أن الإنتاجية تمثل العلاقة بين المنتج (المخرجات) والمستخدم (المدخلات)، ومن أهم صور قياس الإنتاجية قياس (الإنتاجية الكلية ،والإنتاجية الجزئية)، ومن الأمثلة على مؤشرات الإنتاجية (مؤشرات إنتاجية التكلفة، ومؤشرات إنتاجية العامل، ومؤشرات إنتاجية الموجودات الثابتة، ومؤشرات إنتاجية المواد المستخدمة، ومؤشرات إنتاجية الآلات، ومؤشر إنتاجية الأموال المستثمرة).

2. مؤشرات استغلال الطاقة:

تستخدم هذه المؤشرات لقياس عبء العمل وكذلك استغلال الطاقة والانتفاع بها، حيث تتوقف كفاءة النشاط على مدى استغلال النشاط أو البرامج للطاقة المتاحة ،ولاستخدام هذا المؤشر لابد من تحديد مفاهيم الطاقة الأساسية المستخدمة في القياس مثل (الطاقة القصوى ، الطاقة الممكنة ، الطاقة المتاحة ، الطاقة المستغلة)، ومن صور قياس استغلال الطاقة (الطاقة المتاحة/الطاقة القصوى ، الطاقة المستغلة/الطاقة المتاحة ، الطاقة المقدرة/الطاقة المتاحة).

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3. مؤشرات الانجاز الزمنية :

وتقيس هذه المؤشرات كفاءة الوقت المستخدم في الأنشطة من خلال ربط هذا الوقت مع وقت معياري محدد للمقارنة وتحديد درجة الكفاءة.

4. مؤشرات قياس النشاط:

وتقيس هذه المؤشرات النشاط كوحدة أداء واحدة التي يصعب التعبير عن مخرجاتها كميا، ومن صورها (مقارنة التكلفة)، ويتم مقارنة أداء الوحدة مع من خلال مقارنة أداؤها عن السنوات السابقة أو مع أداء وحدات مشابهة لقياس مستوى تحسن الأداء.

- **الفعالية: Effectiveness**

تعني الفعالية ماهية تحقيق الأهداف المحددة ،وذلك من خلال فحص مدى فعالية البرامج والسياسات والإجراءات في تحقيق أهداف الوحدة .الأمر الذي يعني افتراض وجود أهداف محددة وواضحة للبرامج باعتبارها كمعيار للمراجع أثناء عملية الفحص ،أي أنها المدى الذي تحقق فيه الوحدة الأهداف والعلاقة بين النتائج المستهدفة للنشاط والنتائج المحققة[1] .

كما أشارت الاسوساي إلى الفعالية بأنها " هي مدى تحقيق الأهداف، والعلاقة بين الأثر المطلوب والأثر الفعلي للنشاط "[2].

---

[1] القطيش ، حسن فليح مفلح ، 2006 ، تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،عمان.

[2] The Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI) (2005), Performance Audit Work Shop, from (8-19) October , Newdelhi –India.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتهتم الفعالية بتحديد كم هو مستوى النجاح الذي بلغته المخرجات من السلع والخدمات أو النتائج الأخرى في تحقيق أهداف السياسة وغاية العمليات والنتائج المستهدفة ، (ويعني هذا العنصر باختصار : الإنفاق بحكمة) .

وقد يطلق على الفعالية أحيانا تعبير تقويم البرامج **Programs Evaluation** ، كما أضاف البعض إلى هذا التقويم أيضا الاهتمام ببيان البدائل والطرق التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف[1] .

ويجب على المراجع في حال قيامه بمراجعة الفعالية أن يتأكد من توفر العناصر التالية[2] :

1- ما إذا كانت الأهداف محددة بشكل تفصيلي ومدى مرونتها وملائمتها من الناحية العلمية .

2- دراسة مدى تحقق الأهداف .

3- معرفة تكلفة تحقيق الأهداف.

4- معرفة أسباب الفشل في تحقيق الأهداف وتحليلها .

5- تحديد العوامل التي تعوق الأداء المرضي للنتائج .

6- تقييم كفاءة النظام الإداري في قياس الفعالية .

[1] ديوان المحاسبة الاسترالي ،1997 ، رقابة الأداء "مفاهيم وسلطات قانونية ومناهج وممارسات وإعداد التقارير ومسائل أخرى ،ترجمة طارق الساطي .

[2] ديوان المراقبة العامة ، 2000 ، رقابة الأداء على قطاع الخدمات العامة ، المملكة العربية السعودية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

7- فحص الالتزام مع التنظيمات والقوانين التي تنطبق على تلك البرامج .

وتجدر الإشارة إلى انه عند مراجعة الفعالية يجب أن نفرق بين المحرجات والنتائج ، فالمخرجات تتعلق بنتائج مدخلات محددة من داخل الوحدة بينما النتائج تتعلق بتحقيق الأهداف .

- **مؤشرات قياس الفعالية:**

وتهدف هذه المؤشرات إلى نسبة النتائج الفعلية للنتائج المقدرة، فكلما زاد درجة التطابق ازدادت درجة الفعالية، حيث أن الهدف الأساسي في الوحدات غير الهادفة للربح تأدية خدمات متكاملة تحقق الإشباع للجمهور[1].

تختلف مؤشرات قياس الفعالية باختلاف نوع النشاط محل القياس، ومن أهم مؤشرات قياس الفعالية التي من الممكن استخدامها:

1. مدى تحقيق الأهداف الموضوعة:

من حيث مقارنة الأهداف المحققة مع الأهداف الموضوعة مسبقاً لتحديد درجة فعالية النشاط المراد قياس فعاليته.

[1] القطيش ، حسن فليح مفلح ، 2006 ، تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،عمان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2. مؤشر درجة رضا المستفيدين :

ويهتم هذا المؤشر بقياس درجة القبول لدى المستفيدين من الخدمة بحيث تتخذ النتائج أساسا لقياس درجة الفعالية من خلال استخدام استمارات للسؤال عن مستوى الخدمات المقدمة .

3. مؤشر التكلفة/المنفعة :

ويهتم هذا المؤشر بمقارنة التكلفة الإجمالية للنشاط والمنفعة المحققة ، وفي هذا المؤشر لا يمكن للكفاءة أو الفعالية أن تعد معياراً كافياً لتقييم النشاط الحكومي ، ولكن يمكن الجمع بينهما في المفهوم الشامل للكفاءة من خلال معيار العلاقة بين التكلفة والفعالية (العلاقة بين التكلفة والمنفعة) .

4. مؤشرات إحصائية:

وستخدم هذه المؤشرات لقياس الفعالية من خلال مقارنته مع مؤشرات أخرى نموذجية للفعالية لتوفير بيانات مفيدة لقياس الفعالية .

- **أهمية التمييز بين الكفاءة والفعالية :**

هناك تداخل بين مفهومي الكفاءة والفعالية وذلك لان الحدود الفاصلة مابين التوفير والكفاءة والفعالية نادرا ما تبدو واضحة بصورة قاطعة ، إلا انه من المهم التأكيد على أهمية التمييز بين الكفاءة والفعالية من الناحية النظرية ، وتأتي أهمية هذا التمييز لتأكيد ضرورة تطبيق كل من المفهومين على نحو متكامل فقد يكون النشاط كفؤا ولكنه غير فاعل أي بمعنى أن هدف النشاط قد لا يتحقق بالرغم من انه استخدم الموارد أفضل

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

استخدام كما أن تحقيق الأهداف الموضوعة (الفعالية) قد لا يعني أن الموارد قد استخدمت بطريقة كفؤة ، فالكفاءة نسبية وتستخدم مؤشراتها إما بالمقارنة بنسب وعلاقات تعبر عن القدرة على استغلال الموارد والإمكانات المتاحة في النشاط (لفترات زمنية) ، أو المقارنة بين النشاط وبين المؤسسات تعمل في نفس معين أو المعايير الموضوعة لذلك النشاط .

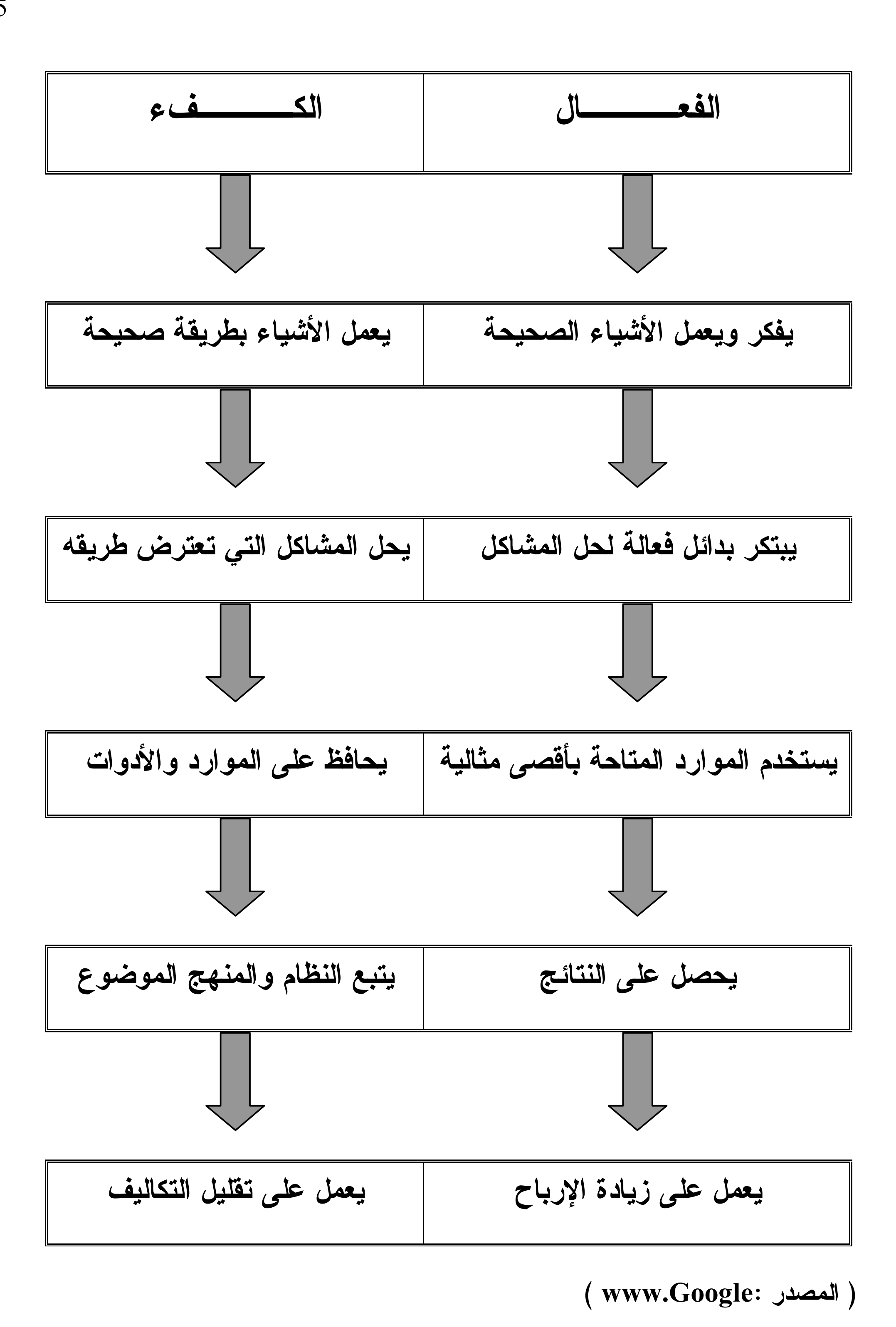
ولو تم مقارنة إنتاجية العاملين بنشاط مع إنتاجية العاملين بنشاط مماثل وكانت إنتاجية العاملين بالنشاط الأول أعلى منه في النشاط الثاني ،يمكن القول أن كفاءة النشاط الأول اكبر من كفاءة النشاط الثاني ، في حين أن الإنتاجية المتحققة قد تكون اقل عما يرغب به ذلك النشاط .

كما انه كلما أمكن التمييز بين الكفاءة والفعالية كلما تيسر استنباط وبلورة مؤشرات خاصة لكل مفهوم بالرغم من انه هناك تداخل لهذه المؤشرات الدالة على كل منهما إلا أن المؤشرات الدالة على الفعالية تعتبر أكثر وضوحا لكونها تتعلق بأهداف النشاط والتي عادة ما يعبر عنها بشكل كمي أو قيمي وفي حالة عدم التعبير عنها كميا تستنبط المؤشرات من خلال الأهداف.

لذا يبنى مفهوم الفعالية أساسا على فعل الأشياء الصحيحة **Do Right Things** التي تبنى على أهداف واضحة وموضوعية وعادلة ، بينما تشير الكفاءة إلى فعل الأشياء بطريقة صحيحة **Do Things Right** أي أنها تهتم بالطريقة التي تم الاستعانة بها لتحقيق الأهداف .

ولقد فرق **W.Riddin** بين الكفء والفعال في الشكل رقم (2) على النحو التالي:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit



(المصدر: www.Google)

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الثالث
ديوان المحاسبة بدولة الكويت

المبحث الأول: ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

- نشأة ديوان المحاسبة.
- التطور التاريخي لنشأة ديوان المحاسبة .
- أهداف ديوان المحاسبة .
- استقلالية ديوان المحاسبة .
- الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة .
- اختصاصات ديوان المحاسبة.
- معايير الرقابة لدى ديوان المحاسبة
- الأنشطة الدولية لديوان المحاسبة .
- أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة .
- الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة .
- عينة من تقارير ديوان المحاسبة.

المبحث الثاني: علاقة ديوان المحاسبة بالسلطتين التشريعية والتنفيذية.

- علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التشريعية .
- علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التنفيذية .
- علاقة ديوان المحاسبة بوزارة المالية .
- علاقة ديوان المحاسبة بديوان الخدمة المدنية .
- علاقة ديوان المحاسبة بإدارة الفتوى والتشريع .

المبحث الثالث: إستراتيجية ديوان المحاسبة.

- إستراتيجية العمل بديوان المحاسبة
- إستراتيجية ديوان المحاسبة الأولى .
- أهم منتجات إستراتيجية ديوان المحاسبة الأولى.
- إستراتيجية ديوان المحاسبة الثانية .
- أهم إستراتيجية ديوان المحاسبة الثانية .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الأول

ديوان المحاسبة بدولة الكويت

نشأة ديوان المحاسبة[1]:

الأجهزة العليا للرقابة المالية ودواوين المحاسبة هي هيئات عمومية تابعة للدولـــة، وتمارس بموجب قانون وظيفة الرقابة المالية العليا للدولة ، بغض النظر عــن طريقــة تعيينها أو تشكيلها أو تنظيمها .

ونتيجة للتطور الذي حدث في مجال الرقابة المالية على النطاق الإقليمي والــدولي فقد أنشئت لهذه الغاية منظمات دولية وإقليمية تجمع في إطارها عضوية الأجهزة العليــا للرقابة المالية في هذه الدول ، وقد عنيت هذه المنظمات بتنظيم أعمال الرقابة المالية في الدول الأعضاء وتقديم التوصيات اللازمة لتطوير عمل تلك الأجهزة .

وقد أنشئ ديوان المحاسبة بدولة الكويت عام 1964 بناء على نص المادة (151) من الدستور الكويتي ، وعليه فقد صدر قانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم (30) لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة .

[1] ديوان المحاسبة الكويتي ، 2005 ، دليل ديوان المحاسبة ، الكويت .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

التطور التاريخي لنشأة ديوان المحاسبة :

من المهم التعرف على التطور التاريخي لنشأة ديوان المحاسبة بدولة الكويت ، إذ أن معرفة هذا التطور يمكن أن تمدنا بمنهجية التغيير في المستقبل ، وأشار Okere (1998)[1] إلى أهمية التغيير بالنسبة للدول النامية ، حيث ان هناك حاجة للتحديث والتطوير خلال فترة اقل واقصر منه في الدول المتطورة .

- المرحلة الأولى (1964 – 1976) :

جاء قانون ديوان المحاسبة في بداية إنشائه ليعبر عن المتطلبات الرقابية التي يجب أن يمارسها جهاز الرقابة المالية العليا في الدولة ، وقد انطلق تطبيق هذا القانون من خلال الرغبة في تحقيق رقابة فعالة على التصرفات المالية لأجهزة الدولة المختلفة ومن خلال ممارسة ديوان المحاسبة لاختصاصاته طبقا لقانون إنشائه والذي جاء مرتكزا على رقابة المشروعية والتي كانت كافية لتحقيق رقابة فعالة في تلك الفترة ، وقد شهدت هذه المرحلة انضمام ديوان المحاسبة في دولة الكويت إلى كل من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) وذلك في عام 1968، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (ARABOSAI) عام 1976.

---

[1] Okere Edward , 1998 , Understanding the Evolution of Government Financial Control System , Accounting Auditing and Accountability Journal .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- المرحلة الثانية (1977 – 1990) :

مع بداية هذه الفترة انطلقت عجلت التنمية المتسارعة في دولة الكويت من خـــلال إقامة المشاريع التنموية في مختلف مجالات الخدمات التي ترعاها الدولة ، إضـــافة إلـــى العمل على إنشاء صندوق سيادي للاستثمار لاستخدام التراكمات الادخارية في خلق عوائد للدولة إضافة لعائدات مبيعات النفط ، وقام الديوان في هذه المرحلة بتعديل قانون إنشائه رقم 30 لسنة 1964 بصدور المرسوم رقم 4 لسنة 1977 والذي نص على تعديل المادة 13 فقرة أولى والمادة 14 من قانون إنشائه ، وشهدت هذه المرحلـــة انـــضمام ديـــوان المحاسبة في دولة الكويت إلى المنظمة الأسيويـــــة لهيئات الرقابة العليـــا (الاسوساي) وذلك عام 1984 وقد شارك الديوان في عضوية مجلس المـــديرين ولجنـــة الاسوســـاي الإقليمية لشئون المراجعة البيئية .

ويرى الباحث في هذا الصدد أن التعديلات المشار إليها محدودة الأهمية ، ولم تكن لتحقق شيئاً يذكر من طموحات الديوان في مجال رقابته على المال العام ، حيث تم تعديل نصاب العقود الخاضعة لرقابة الديوان المسبقة لتصل إلى مائة ألف دينار كويتي ،وكـــان من الأجدى إضافة رقابة الأداء من خلال هذا التعديل وذلـــك للوصـــول برقابـــة ديـــوان المحاسبة الكويتي إلى الرقابة المالية الشاملة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- المرحلة الثالثة : (1992 – حتى تاريخه)

مع بداية هذه المرحلة امتدت رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت لتشمل الاستثمارات الخارجية ، وشهدت هذه المرحلة صدور قانون حماية الأموال العامة[1] مما ترتب عليه أعباء إضافية على ديوان المحاسبة وكوادره الفنية ، وقد تبنى الديوان في هذه المرحلة إستراتيجية لإصلاح مساره الرقابي من خلال دعم وزيادة كفاءة الكوادر الفنية والقطاعات المساندة للعمل الرقابي وتفعيل دورها في الديوان وذلك رغبة في زيادة فعالية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت على الأموال العامة .

أهداف ديوان المحاسبة:

يهدف ديوان المحاسبة أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لصونها وعدم العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها[2]، وذلك تطبيقاً لنص المادة (2) من قانون إنشاء الديوان رقم (30) لسنة 1964 والتي نصت على (يهدف الديوان أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة له بمقتضى هذا القانون وعلى الوجه المبين فيه).

[1] الكويت ، 1993 ، قانون رقم (1) بشأن حماية الأموال العامة .

[2] الكويت، 1964، قانون إنشاء ديوان المحاسبة، رقم (30) وتعديلاته.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

استقلالية ديوان المحاسبة:

الاستقلالية التي يتمتع بها ديوان المحاسبة والذي تمكنه من القيام بواجباته التي نص عليها قانون إنشائه ، وفيما يلي بعض نصوص الدستور والقوانين والأنظمة التي تدعم من استقلالية ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

- **نصت المادة (151) من الدستور الكويتي على أن ينشأ ديوان للرقابة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة[1].**
- **نص قانون إنشاء ديوان المحاسبة[2] على تعيين رئيس ديوان المحاسبة ونائب رئيس ديوان المحاسبة بمرسوم أميري بعد ترشيح رئيس مجلس الأمة وإقرار المجلس لهذا الترشيح في جلسة سرية وبعد موافقة مجلس الوزراء ليتولى الإشراف الفني والإداري على أعمال الديوان وموظفيه ، وكذلك عدم تحديد مدة لبقاء رئيس الديوان في منصبه وفي ظل وجود الأحكام الخاصة بالرئيس ولا يجوز عزله إلا بعد موافقة أغلبية أعضاء مجلس الأمة ، مما يساعد على دعم استقلالية ديوان المحاسبة ويساعد على حمايته ومنحه الاستمرارية في أداء أعماله.**
- **يتم تعيين كافة الوظائف القيادية في الديوان بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس ديوان المحاسبة وموافقة رئيس مجلس الأمة ومجلس الوزراء.**

[1] المجلس التأسيسي ، 1962 ، دستور دولة الكويت ،الكويت .

[2] الكويت، 1962، قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم (30) وتعديلاته.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- **منح ديوان المحاسبة الاستقلالية الإدارية حيث يختلف النظام الخاص بشؤون موظفي ديوان المحاسبة عن النظام الذي يخضع له موظفي السلطة التنفيذية، وما لم يرد به نص في النظام الخاص بشؤون موظفي ديوان المحاسبة فإنه يخضع إلى النظام الخاص بموظفي السلطة التنفيذية.**
- **منح ديوان المحاسبة الاستقلالية المالية حيث يقوم رئيس الديوان بالاتفاق مع رئيس مجلس الأمة بوضع الموازنة السنوية للديوان ويتم إدراجها في الموازنة العامة للدولة.**

الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة[1]:

يخضع لرقابة ديوان المحاسبة كما نصت المادة (5) من قانون إنشائه الجهات الحكومية التالية:

- **الوزارات والإدارات والمصالح العامة التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة.**
- **البلديات وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة .**
- **الهيئات والمؤسسات والمنشآت العامة التابعة للدولة أو البلديات أو لغيرها من الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة .**
- **الشركات أو المؤسسات التي يكون للدولة أو احد الأشخاص المعنوية العامة الأخرى نصيباً في رأس مالها لا يقل عن 50% منه أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح.**

[1] الكويت، 1962، قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- **الشركات المرخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للدولة أو الممنوحة امتيازا لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية فيها .**

اختصاصات ديوان المحاسبة[1]:

حددت اختصاصات ديوان المحاسبة بقانون إنشائه والمبينة أدناه:

رقابة سابقة : حيث يمارس الديوان الرقابة المسبقة على العقود والمناقصات والممارسات والارتباطات إذا بلغت قيمها مائة ألف دينار أو أكثر .

رقابة لاحقة : حيث يمارس الديوان الرقابة اللاحقة على الصرف وذلك من خلال فحص ومراجعة الجهات الخاضعة لرقابته وتشمل ما يلي:

1- **الإيرادات .**
2- **المصروفات .**
3- **شؤون التوظف .**
4- **العهد والمخازن والمستودعات العامة وفروعها وما في حكمها .**
5- **حسابات التسوية من أمانات وعهد والحسابات الجارية والحسابات النظامية .**
6- **السلف والقروض الممنوحة من الدولة أو إحدى المؤسسات أو الهيئات ذات الشخصية المعنوية العامة أو المعقودة لصالحها .**
7- **أوجه استثمار الدولة .**

[1] الكويت، 1962، قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

8- الحساب الختامي عن السنة المالية المنقضية لكـل مـن الدولـة والهيئـات والمؤسسات العامة التي تربط موازنتها بقوانين .

9- كل حساب أو عمل آخر يعهد إليه بفحصه ومراجعته من قبل مجلس الأمة أو مجلس الوزراء .

ويباشر ديوان المحاسبة الاختصاصات الممنوحة لــه بموجــب قــانون إنــشائه مـــــن خــلال الآتي:

- عن طريق الفحص والتدقيق والمراجعة ويجوز أن يكون التدقيق مفاجئاً .
- أن يعهد إلى موظفي الديوان الفنيين القيام بأعمال الفحص والمراجعة التي تتطلبها ممارسة الديوان لاختصاصاته .
- للديوان الحق في مراجعة أو فحص عدا المستندات والسجلات المنصوص عليها في القوانين واللوائح والتعليمات المالية أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى يرى أنها ضرورية للقيام باختصاصاته .
- للديوان حق الاتصال المباشر برؤساء الحسابات ومراقبيها ومديريها أو من يقوم مقامهم في الوزارات والإدارات الحكومية وسائر الجهات الخاضعة لرقابته وله حق التفتيش فجأة على أعمالهم .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- تجري عمليات الفحص والمراجعة في مقر الديوان أو مقر الجهات التي تتواجد بها السجلات والدفاتر والحسابات والمستندات المؤيدة لها وللديوان تقرير ذلك وفقاً لما يراه محققاً المصلحة العامة وحسن انتظامه .

معايير الرقابة والتشريعات لدى ديوان المحاسبة :

يقوم ديوان المحاسبة بتطبيق والاسترشاد بمعايير وضوابط وتشريعات قانونية عند أدائه لمهامه الرقابية والتي منها:

1- معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) .

2- الإعلانات والقواعد الصادرة عن الأنتوساي والمنظمات الإقليمية الأخـــرى (الاربوساي ، الاسوساي) وبما يتلاءم مع ظروف وطبيعة القوانين واللوائح المعمول بها في دولة الكويت .

3- قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته ، حيث أوضح الفرع الثاني (اختصاصات الديوان) المواد من 6 – 25 من القانون .

4- دليل التدقيق العام الصادر في عام 2005 وكذلك الأدلة المتخصصة التي يصدرها ديوان المحاسبة .

5- القرارات والتعاميم الصادرة من رئيس ديوان المحاسبة ووكيل الديوان بشأن مباشرة الديوان لاختصاصاته .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

6- **القوانين ومراسيم القوانين المنظمة للجوانب المالية والإدارية وذات العلاقة بأعمال ديوان المحاسبة .**

7- **القرارات والتعاميم المالية أو الإدارية التي تصدرها وزارة المالية والجهات الرقابية الأخرى ذات العلاقة ضمن الجهاز التنفيذي للدولة .**

الأنشطة الدولية لديوان المحاسبة[1] :

يشارك ديوان المحاسبة بدولة الكويت في العديد من المنظمات الإقليمية منها والدولية وذلك لتبادل الآراء والخبرات واكتساب المزيد من المهارات والمعارف والاستفادة من تجارب الأجهزة الأعضاء في هذه المنظمات فيما يخص العمل الرقابي ومن أهم هذه المنظمات التي يشارك فيها الديوان :

- **المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) وقد انضم الديوان للمنظمة عام 1968 ويشارك الديوان في أنشطتها المختلفة والعمل مع بعض لجانها المشكلة التي تعمل على تطوير العمل الرقابي في مجالاته المتعددة مثل مجموعة العمل لشؤون المراجعة البيئية ولجنة تدقيق البيانات المعالجة الكترونياً.**
- **المنظمة الأسيوية لهيئات الرقابة العليا (الاسوساي) وقد انضم الديوان إلى الاسوساي عام 1984 ، وقد شارك الديوان في العديد من فعاليات المنظمة مثل مجلس المديرين ولجنة الاسوساي الإقليمية لشؤون المراجعة البيئية .**

[1] ديوان المحاسبة الكويتي ، 2005 ، دليل ديوان المحاسبة ، الكويت .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الاربوساي) وقد ساهم الديوان في تأسيسها عام 1976 وله دورٌ فاعل في العديد من أنشطتها المختلفة مثل المجلس التنفيذي ولجنة التدريب والبحث العلمي واللجنة الإقليمية لشؤون المراجعة البيئية .

أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة[1]:

يقوم مدققي ديوان المحاسبة بفحص ومراجعة سجلات ومستندات الجهات الخاضعة لرقابته وإبلاغها بالملاحظات المكتشفة من خلال الآتي :

1. التقرير السنوي:

يعد ديوان المحاسبة تقريراً سنوياً عن نتائج الفحص والمراجعة على تنفيذ موازنات الوزارات والإدارات الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة وحساباتها الختامية عن السنة المالية المنتهية، ويقدم التقرير إلى رئيس الدولة ومجلس الأمة ومجلس الوزراء ووزير المالية في موعد أقصاه نهاية أكتوبر من كل عام.

2. تقرير الحساب الختامي:

يعد ديوان المحاسبة تقريراً سنوياً عن الحساب الختامي للدولة للسنة المالية المنقضية، يضمنه الديوان أهم وابرز الملاحظات على تلك الحسابات التي أسفر عنها التدقيق والفحص والمراجعة خلال السنة المالية، حيث يحتوي الحساب الختامي للدولة

[1] ديوان المحاسبة الكويتي ، 2005 ، دليل ديوان المحاسبة ، الكويت .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

على المصروفات والإيرادات الفعلية نسبة إلى المصروفات والإيرادات المقـدرة وبيـان الانحراف ما بين الفعلي والمقدر وأسباب هذا الانحراف.

3. تقرير العمولات[1]:

يعد ديوان المحاسبة تقريراً دورياً بناء على تكليف من مجلس الأمة عـن جميـع العقود التي أبرمتها الدولة وتخضع لقانون العمولات رقم 25 لسنة (1996) والخـاص بالكشف عن العمولات التي تقدم في العقود التي تبرمها الدولة ، ونصت المادة الأولى من القانون على وجوب إخطار ديوان المحاسبة من قبل الجهات الخاضعة لرقابته بالإقرارات عن العمولة التي قررها القانون فور تقديمها إليها.

4. تقرير الاستثمارات[2]:

يعد ديوان المحاسبة تقريراً عن الأموال المستثمرة داخل وخارج البلاد مـن قبـل الجهات المشار إليها في المادة الثانية من قانون حماية الاموال العامـة رقـم 1 لـسنة (1993) والذي قضى بأن على الوزير المختص موافاة رئيس ديوان المحاسبة بتقرير شامل خلال شهري يناير ويوليو من كل عام عن الأموال المستثمرة في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وعلى رئيس الديوان تسليم رئيس مجلس الأمة نسخة من هذا التقريـر وملاحظاته عليه خلال مدة أقصاها ثلاثون يوما من تاريخ وصول التقرير إليه.

---

[1] الكويت ، 1996 ، قانون رقم (25) بشأن الكشف عن العمولات في العقود التي تبرمها الدولة .

[2] الكويت ، 1993 ، قانون رقم (1) بشأن حماية الأموال العامة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5. تقارير أخرى:

- تقارير خاصة يعدها الديوان بموجب تكليف رسمي من مجلس الأمـــة ومجلـــس الوزراء.
- أي تقارير خاصة يرى رئيس الديوان أنها بدرجة من الأهمية والخطورة تستدعي سرعة نظرها.
- يعد تقريراً سنوياً عن الحالة المالية للدولة.

الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة:

واكب تطور العمل في ديوان المحاسبة تطوير الهيكل التنظيمي من خلال اســتحداث العديد من القطاعات والإدارات الفنية منها والإدارية باختلاف المسميات الوظيفية إلى أن استقر ديوان المحاسبة على الهيكل الوظيفي التالي والمعمول به حتى إعداد هذه الدراسة، حيث نلاحظ الفصل الواضح في المسؤوليات وكذلك توزيع مهام العملية الرقابية بناء على القطاعات الواردة في الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة في دولة الكويت، حيث يحتــوي الهيكل على ستة قطاعات هي كالآتي:

- قطاع الشؤون الإدارية والمالية والقانونية.
- قطاع الرقابة على الاستثمار.
- قطاع الرقابة المسبقة وتقنية المعلومات.
- قطاع الرقابة على الجهات الملحقة والشركات.
- قطاع الرقابة على القطاع النفطي.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- قطاع الرقابة على الوزارات والإدارات الحكومية.

وينطوي تحت هذه القطاعات العديد من الإدارات والمراقبات والمكاتب الفنية، كما يوضح ذلك الملحق رقم (1)

دراسة تقارير ديوان المحاسبة :

قام الباحث بأخذ عينة من التقرير السنوي لديوان المحاسبة عن نتائج الفحص والمراجعة على تنفيذ ميزانيات الوزارات والإدارات الحكومية وحساباتها الختامية للسنوات المالية **2006/2005**، **2007/2006**، **2008/2007**، وتم رصد الملاحظات التي أوردها ديوان المحاسبة في تقاريره ، وسيقوم الباحث بالتعليق على أهم ما ورد بتلك التقارير، والتزاماً بأخلاقيات المهنة التي تتضمن مبدأ السرية وعدم إفشـــاء بيانات الجهة الخاضعة للرقابة فان الباحث لن يدرج أسماء الجهات وتفاصيل المخالفات المالية :

- **المخالفات المالية :**

قام الباحث برصد المخالفات المالية والتي نصت عليها المادة (52) من قانون إنشاء ديوان المحاسبة من خلال متابعتها في الإدارات المختصة ، ويورد الباحث في الجدول التالي عدد المخالفات المالية التي رصدها الباحث خلا السنوات المالية **2005/2004**، **2006/2005** ، **2007/2006** .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الجدول رقم (3-1)

عدد المخالفات المالية

السنة المالية	عدد المخالفات المالية	نسبة الزيادة و (النقص)
2005/2004	56	–
2006/2005	63	%13
2007/2006	94	%49

وقد لاحظ الباحث ارتفاع عدد المخالفات المالية التي تم رصدها خلال السنوات المالية 2005/2004،2005 /2006، 2007/2006، مما يستوجب تفعيل الإجراءات التأديبية التي نص عليها قانون إنشاء ديوان المحاسبة تجاه الجهات المشمولة برقابته ،الأمر الذي من شأنه الحد من هذه المخالفات وعدم تكرارها .

- الرقابة المسبقة :

تم دراسة النتائج الرقابية لقطاع الرقابة المسبقة من خلال المؤشرات و الملاحظات الواردة في التقارير السنوية لديوان المحاسبة عن السنوات المالية 2006/2005 ، 2007/2006 ، 2008/2007 ، حيث يقوم ديوان المحاسبة بممارسة اختصاصاته في الرقابة المسبقة وفقا لأحكام المادتين (13،14) من قانون إنشاء الديوان رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته ، وسيستعرض الباحث ملاحظته على نتائج هذه الأعمال وهي كالتالي :

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

1- <u>الوفورات المباشرة التي حققها قطاع الرقابة المسبقة :</u>

وقد قام الباحث برصد جملة الوفورات المباشرة التي حققها قطاع الرقابة المسبقة أثناء دراسة الموضوعات المعروضة عليه من خلال نتائج أعماله الواردة في التقارير المالية للسنوات 2006/2005 ، 2007/2006 ، 2008/2007 من خـــلال الجدول رقم (3-2):

الجدول رقم (3-2)

الموضوعات المعروضة على الرقابة المسبقة والوفورات المحققة

السنة المالية	عدد الموضوعات المعروضة	الوفورات المباشرة المحققة	جملة مبالغ الموضوعات المعروضة
2006/2005	1033	1.500.000 دينار	1.241.000.000 دينار
2007/2006	1025	1.069.000 دينار	2.331.572.000 دينار
2008/2007	1263	2.968.000 دينار	2.581.187.000 دينار

وقد لاحظ الباحث انخفاض نسبة الموضوعات التي تم دراستها خلال السنة المالية 2007/2006 عن موضوعات عام 2006/2005 بقيمة إجمالية للموضوعات بلغـــت (2,331,572,000) دينار لعام 2007/2006 مقابل مبلغ (1,241,000,000) دينار لعام 2006/2005 وبنسبـــة (1%)، وزيادة نسبة الموضوعات التي تـم دراســتها خــلال السنةالمالية2008/2007عن موضوعات السنة الماليـة 2007/2006 وبنـسبة(23%)

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

بقيمة إجمالية للموضوعات بلغت (2,581,187,000) دينارللعام2008/2007 مقابـــل (2,331,572,000) دينار لعام 2007/2006 .

2- تكرار العديد من الملاحظات لأكثر من سنة مالية :

ومن أهم هذه الملاحظات التي تكررت خلال السنوات المالية 2006/2005 ، 2007/2006 ، 2008/2007 التالي :

1/1- عدم التقيد بأحكام المادتين (13،14) من قانون إنشاء ديوان المحاسبة :

حيث قامت بعض الجهات بعدم عرض بعض المناقصات أو مشروعات الارتباط أو الاتفاق أو أعمال عقود قبل العرض على ديوان المحاسبة لآخذ موافقته المسبقة ، والجدول رقم (3-3) يبين عدد المواضيع وجملة مبالغها التي لم تعرض على الرقابة المسبقة بديوان المحاسبة قبل الارتباط :

الجدول (3-3)

الموضوعات غير المعروضة على الرقابة المسبقة

السنة المالية	عدد الموضوعات غير المعروضة	جملة مبالغ الموضوعات الغير معروضة
2006/2005	**43**	**28.538.932 دينار**
2007/2006	**57**	**18.574.769 دينار**
2008/2007	**53**	**46.499.042 دينار**
الإجمالي	**153**	**93.612.743 دينار**

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ويرى الباحث أن عدم اخذ موافقة ديوان المحاسبة المسبقة التي نص عليها قانون إنشائه يعني النأي بهذه العقود والارتباطات والاتفاقات عن رقابة ديوان المحاسبة المسبقة بالمخالفة لقانون إنشائه الأمر الذي يؤدي إلى عدم إعمال الديوان لدوره الرقابي في التحقق من سلامة كافة الإجراءات القانونية والمالية وبالتالي عدم شمول كافة الأموال العامة المصروفة برقابة ديوان المحاسبة، ويعد هذا التصرف مخالفة مالية للبند (6) من المادة (52) من قانون إنشاء ديوان المحاسبة تستوجب اتخاذ الإجراءات التأديبية لمنع تكرارها حفاظا على المال العام من الهدر والضياع.

2/1- ورود أوراق المناقصات والعقود وارتباطات غير كاملة أو مستوفاة:

حيث يرد إلى قطاع الرقابة المسبقة مستندات وأوراق لعقود وارتباطات غير مستوفاة مما يترتب تعطيل البت في هذه الموضوعات الأمر الذي يستلزم العديد من الاتصالات و الاستعجالات الرسمية لاستيفائها ، والجدول رقم (3-4) يبين عدد الاستعجالات التي تم إرسالها خلال السنوات المالية 2006/2005 ، 2007/2006 ، 2008/2007.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول رقم (3–4)

عدد الاستعجالات المرسلة

السنة المالية	عدد الاستعجالات	نسبة الزيادة أو (النقص)
2006/2005	168	-
2007/2006	274	%63
2008/2007	302	%10

ويرى الباحث أن ارتفاع عدد الاستعجالات من سنة مالية لأخرى يعد ضياع لجهود الكوادر الفنية العاملة بديوان المحاسبة كان من الأفضل استخدامها في جوانب رقابية أخرى مفيدة لأعمال ديوان المحاسبة الفنية في المحافظة على المال العام ، وان ارتفاع نسبة الزيادة السنوية في عدد الاستعجالات و تكرار هذه الملاحظة لأكثر من سنة مالية يعد مخالفة مالية وفقا للبندين (8،6) من المادة (52) من قانون إنشاء ديوان المحاسبة تستوجب المساءلة التأديبية.

- **الرقابة اللاحقة :**

وقد استعرض الباحث نتائج رقابة قطاع الرقابة اللاحقة من خلال الملاحظات الواردة في التقارير السنوية لديوان المحاسبة عن السنوات المالية 2006/2005 ، 2007/2006 ، 2008/2007 ، حيث يقوم ديوان المحاسبة بممارسة اختصاصاته في الرقابة اللاحقة وفقا لأحكام المادة (7) من قانون إنشاء الديوان رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته ، وقد لاحظ الباحث التالي :

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- ملاحظات تكررت لأكثر من سنة مالية :

حيث لاحظ الباحث وجود ملاحظات تكررت لأكثر من سنة مالية وفي أكثر من جهة حكومية رغم إثارتها من قبل ديوان المحاسبة وطلبه من الجهات الحكومية عدم تكرارها ومثال ذلك ما أرفقه الباحث في الملحق رقم (4) من أمثلة لملاحظات أورد الديوان ضمن تقاريره السنوية أنها تكررت لأكثر من سنة مالية .

ويرى الباحث أن تكرار الملاحظات المالية في التقارير السنوية لديوان المحاسبة أصبحت تشكل ظاهرة مستمرة تستوجب اتخاذ الإجراءات القانونية الجادة الكفيلة بمنع تكرارها و تلافي أسبابها من قبل الجهات المعنية ، وذلك للحد من أثارها المباشرة على المال العام وتأثيرها على متطلبات التنمية الاقتصادية وغيرها من قطاعات المجتمع المختلفة.

• نتائج فحص ومراجعة عقود الجهات الحكومية في شأن الكشف عن العمولات :

لاحظ الباحث لدى دراسة نتائج فحص ومراجعة عقود الجهات الحكومية المخاطبة بقانون رقم (25) لسنة 1996 في شأن الكشف عن العمولات التي تقدم في العقود التي تبرمها الدولة وجود ملاحظات تكررت خلال السنتين الماليتين 2007/2006 ، 2008/2007 وهي كالتالي :

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

1- عدم موافاة الديوان بإقرارات وفقا للمادة الثالثة من القانون (25) لسنة 1996 تفيد بتقديم أو تلقي عمولة.

2- عدم تضمين العقد نصوص صريحة بالعمولات بالمخالفة للمادة الثانية من القانون (25) لسنة 1996.

3- عدم مسك سجل للعقود الخاضعة للقانون (25) لسنة 1996 لدى بعض الجهات الحكومية .

4- عقود لم يتمكن الديوان من الحصول على بياناتها رغم مطالبة الجهات الحكومية بذلك.

وقد تكرر ورود هذه الملاحظات في التقارير السنوية لديوان المحاسبة خلال السنوات المالية 2007/2006، 2008/2007 مما يستوجب على ديوان المحاسبة اتخاذ الإجراءات الكفيلة بإلزام الجهات الحكومية بمعالجتها وعدم تكرارها .

- **القوى العاملة بديوان المحاسبة[1]:**

لما للموارد البشرية من دور أساسي ومهم في قيام ديوان المحاسبة بدوره في الرقابة على المال العام ، سيقوم الباحث باستعراض حجم القوى العاملة من الكادر الفني بديوان المحاسبة وفق الإحصائيات الرسمية بديوان المحاسبة الصادرة حتى (ديسمبر 2008) .

[1] الكويت ، 2008 ، الإحصائية التحليلية للقوى العاملة بديوان المحاسبة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الجدول رقم (3-5)

أعداد الكوادر الفنية في ديوان المحاسبة

القطاع	أعداد الكادر الفني
الرقابة على الوزارات والإدارات الحكومية	84
الرقابة على القطاع النفطي	48
الرقابة على قطاع الملحقة والشركات	77
الرقابة المسبقة وتقنية المعلومات	37
الرقابة على الاستثمار	42
الشئون القانونية	11
الإجمالي	299

وقد بلغ عدد الكادر الفني العامل بديوان المحاسبة (299) موظفاً فنياً من حجم القوى العاملة بديوان المحاسبة والبالغ (777) موظفاً وبنسبة تبلغ (38%) ، و يرى الباحث أن هذه النسبة متدنية مقارنة بحجم القوى العاملة بديوان المحاسبة وبخاصة أن الكادر الفني هو يد ديوان المحاسبة الفاعلة في القيام بدوره لحماية المال العام .

كما سيستعرض الباحث حجم الكوادر الفنية من القوى العاملة في قطاعين مهمين من قطاعات الديوان وهما قطاع الوزارات والإدارات الحكومية وقطاع الرقابة المسبقة من خلال أعداد العاملين ونسبهم إلى العدد الكلي للعاملين بديوان المحاسبة وفق الإحصائيات الرسمية بديوان المحاسبة ، والجدول التالي يبين إجمالي القوى العاملة بديوان المحاسبة

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وإعداد ونسب الكوادر الفنية في قطاعي الوزارات والإدارات الحكومية وقطاع الرقابة المسبقة :

جدول رقم (3−6)

إجمالي القوى العاملة بديوان المحاسبة

القطاع	عدد موظفي الديوان الفنيين	النسبة
جميع قطاعات الديوان الفنية والإدارية	**777**	**%100**
قطاع الوزارات و الإدارات الحكومية	**84**	**%11**
قطاع الرقابة المسبقة	**48**	**%6**

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

• قطاع الوزارات والإدارات الحكومية :

ومن خلال استعراض عدد الجهات الحكومية الخاضعة لرقابة قطاع الوزارات والإدارات الحكومية كما هو وارد في الجدول رقم (3–7):

الجدول (3–7)

الجهات المشمولة برقابة قطاع الوزارات

الرقم	الجهة	الرقم	الجهة
1	الديوان الأميري	14	وزارة الشئون الاجتماعية والعمل
2	مجلس الوزراء	15	وزارة التربية
3	إدارة الفتوى والتشريع	16	وزارة التعليم العالي
4	ديوان الخدمة المدنية	17	وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية
5	المجلس الوطني للثقافة والفنون	18	وزارة الأشغال العامة
6	الأمانة العامة للأوقاف	19	وزارة الداخلية
7	وزارة الصحة	20	وزارة الدفاع
8	وزارة التنمية الإدارية	21	وزارة الكهرباء والماء
9	وزارة الخارجية	22	وزارة المواصلات
10	وزارة المالية	23	وزارة النفط
11	وزارة العدل	24	الإدارة العامة للطيران المدني
12	الإدارة العامة للجمارك	25	وزارة التجارة والصناعة
13	الحرس الوطني	26	وزارة الإعلام

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ومن خلال الاطلاع على حجم الموازنة العامة لدولة الكويت خلال السنوات 2006/2005، 2007/2006 ، 2008/2007 والمشمولة برقابة قطاع الوزارات و الإدارات الحكومية والواردة في الجدول (3-8) :

الجدول (3-8)

الموازنة العامة لدولة الكويت

السنة المالية	المصروفات الفعلية	الإيرادات الفعلية
2006/2005	6862 مليون	13728 مليون
2007/2006	10306 مليون	15509 مليون
2008/2007	9698 مليون	190226 مليون

يرى الباحث انه وفي ظل ضخامة حجم الموازنة العامة لدولة الكويت ، ومن خلال النص على الرقابة بنسبة (100%) كما هو وارد في المادة (78) من قانون إنشاء ديوان المحاسبة والتي لا يجوز استثناؤها إلا في أحوال الضرورة القصوى ولاعتبارات الصالح العام، وكذلك عدد الجهات فان أعداد العاملين في قطاع الوزارات والإدارات الحكومية لا تتناسب وتحقيق الهدف الرئيسي لديوان المحاسبة كما ورد في المادة (2) من قانون إنشائه بتحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة وبنسبة (100%) ، الأمر الذي يمتد أثره على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة على الجهات الحكومية المشمولة برقابته .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- **قطاع الرقابة المسبقة :**

من خلال استعراض الباحث عدد و جملة مبالغ الموضوعات المعروضة على قطاع الرقابة المسبقة ، ويبين الجدول رقم (3-9) عدد الموضوعات المعروضة على قطاع الرقابة المسبقة وجملة مبالغها خلال السنوات 2006/2005،2007/2006، 2008/2007.

الجدول (3-9)

عدد الموضوعات الخاضعة لقطاع الرقابة المسبقة

السنة المالية	عدد الموضوعات	جملة مبالغ الموضوعات
2006/2005	1033	1.241.511.012 دينار
2007/2006	1025	2.331.571.292 دينار
2008/2007	1263	2.581.187.157 دينار

يرى الباحث انه وفي ظل الزيادة في عدد و جملة مبالغ الموضوعات المعروضة على قطاع الرقابة المسبقة حيث تخضع جميع العقود والارتباطات التي تبرمها الدولة وتتعدى النصاب القانوني لرقابة الديوان والبالغ (مائة ألف دينار) للرقابة المسبقة لديوان المحاسبة بناء على نص المادة (13) من قانون إنشاء الديوان، ومن خلال نص قانون إنشاء ديوان المحاسبة في المادة (78) على الرقابة بنسبة (100%) والتي لا يجوز استثناؤها إلا في أحوال الضرورة القصوى ولاعتبارات الصالح العام، فان أعداد العاملين

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

في قطاع الرقابة المسبقة لا تتناسب وتحقيق الهدف الرئيسي لديوان المحاسبة كما ورد في المادة (2) من قانون إنشائه بتحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة وبنسبة (100%) ، الأمر الذي يمتد أثره على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة على الجهات الحكومية المشمولة برقابته.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الثاني

علاقة ديوان المحاسبة بالسلطتين التشريعية والتنفيذية

علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التشريعية :

تتمثل العلاقة بين ديوان المحاسبة والسلطة التشريعية ممثلة بمجلس الأمة بالآتي :

- ديوان المحاسبة هيئة مستقلة ملحقة بمجلس الأمة والرقابة المالية التي يباشرها ديوان المحاسبة على الأموال العامة للدولة هي جزء من رقابة مجلس الأمة على أعمال السلطة التنفيذية.
- يعين رئيس ديوان المحاسبة بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس مجلس الأمة وإقرار المجلس لهذا الترشيح في جلسة سرية وبعد موافقة مجلس الوزراء .
- يعين كل من وكيل الديوان والوكيل المساعد بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس مجلس الأمة ومجلس الوزراء .
- يضع رئيس ديوان المحاسبة مشروع موازنة الديوان بالاتفاق مع رئيس مجلس الأمة.
- يخطر رئيس الديوان رئيس مجلس الأمة عند قيامه بإجازته السنوية.
- يقدم رئيس ديوان المحاسبة إلى رئيس مجلس الأمة في موعد أقصاه نهاية شهر أكتوبر من كل عام تقريراً سنوياً عن الحساب الختامي للسنة المالية

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المنقضية لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تـرتبط موازنتهـا بقوانين يبسط فيه الملاحظات وأوجه الخلاف التي تقع بين الديوان وبين الجهات التي يشملها برقابته المالية.

- لمجلس الأمة أن يعهد إلى ديوان المحاسبة بفحص ومراجعة أي حساب أو عمل آخر غير حسابات الجهات الخاضعة لرقابته والتي حددها القـانون رقـم (30) لسنة 1964 وتعديلاته.
- رئيس كل من لجنة الشؤون التشريعية والقانونية ولجنـة الـشؤون الماليـة والاقتصادية عضوان باللجنة العليا للديوان المشكلة برئاسـة رئـيس ديـوان المحاسبة والتي تختص بشؤون موظفي الديوان ولها الصلاحيات المقررة فـي القوانين واللوائح لمجلس الوزراء وديوان الخدمة المدنية في شؤون التوظف بالنسبة لسائر موظفي الدولة .
- لمجلس الأمة أن يدعو رئيس الديوان عند مناقشة تقارير الديوان في جلـساته وأن يأذن له بالتحدث والإدلاء بوجهة نظره في المسائل محل المناقـشة ومـا تقدمه الحكومة من بيانات أو إجابات بصددها .

علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التنفيذية :

تتمثل العلاقة بين ديوان المحاسبة والسلطة التنفيذية ممثلة بمجلس الوزراء بالآتي:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- **يعين رئيس ديوان المحاسبة بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس مجلس الأمة وإقرار المجلس لهذا الترشيح في جلسة سرية وبعد موافقة مجلس الوزراء .**
- **يعين كل من وكيل الديوان والوكيل المساعد بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس مجلس الأمة ومجلس الوزراء .**
- **لمجلس الوزراء أن يعهد إلى ديوان المحاسبة بفحص ومراجعة أي حساب أو عمل آخر غير حسابات الجهات الخاضعة لرقابته والتي حددها القانون رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته .**
- **يلحق ديوان المحاسبة بمجلس الوزراء مؤقتاً في حال تعطل الحياة البرلمانية .**
- **إذا وقع خلاف بين الديوان وإحدى الوزارات أو المصالح أو الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة بشأن الرقابة التي يمارسها الديوان يرفع الأمر إلى مجلس الوزراء للبت فيه ويعمل بالقرار الذي يصدره مجلس الوزراء.**

ويرى الباحث إن موافقة مجلس الوزراء على تعيين رئيس ديوان المحاسبة ،وكذلك إلحاق ديوان المحاسبة بمجلس الوزراء في حال تعطل الحياة البرلمانية ، يعد خللاً تشريعيا ينتقص من استقلالية ديوان المحاسبة، الأمر الذي يؤدي إلى التأثير على فعالية وكفاءة رقابة الديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية. .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

علاقة ديوان المحاسبة بوزارة المالية:

إن وزارة المالية – طبقا للمرسوم بقانون رقم 13 لسنة 1978 بقواعد إعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذ الميزانية والحساب الختامي – هي الجهة المنوط بها تحديد شكل الميزانية العامة والحساب الختامي للدولة والجهات الملحقة والمستقلة ، وهي التي تصدر التعميمات الخاصة بتنفيذها ولذلك فإن ارتباط ديوان المحاسبة بوزارة المالية ارتباط وثيق يقوم على التعاون والتنسيق بينهما لضمان حسن تنفيذ الجهات من مشكلات أثناء التنفيذ ، كما يشارك الديوان تلك الوزارة في تكامل الدور الرقابي ، حيث تقوم وزارة المالية بالرقابة المالية المانعة المسبقة على جميع معاملات الوزارات والإدارات الحكومية وكذلك تقوم بأعمال الرقابة المالية على حسابات ديوان المحاسبة .

ويقوم ديوان المحاسبة بالرقابة اللاحقة على جميع الوزارات والإدارات الحكومية . وتراجع مستندات وحسابات ديوان المحاسبة بواسطة وزارة المالية ويتم إخطار رئيس الديوان بما تسفر عنه عملية المراجعة لاتخاذ اللازم بشأنها وفقاً للقانون ويتم إدراج ذلك في التقرير السنوي للديوان .

وير الباحث أن رقابة وزارة المالية على حسابات ديوان المحاسبة وهي أحدى الجهات الخاضعة لرقابته ، يعد خللاً ينتقص من استقلالية ديوان المحاسبة التي هدف إليها المشرع ،تستوجب إجراء تعديلات على التشريعات القانونية لمعالجة هذا الخلل.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

علاقة ديوان المحاسبة بديوان الخدمة المدنية:

- **يتلاقى اختصاص كل من ديوان الخدمة المدنية وديوان المحاسبة بالنسبة لقرارات شئون التوظيف في إدارات الدولة والهيئات والمؤسسات العامة حيث أن ديوان الخدمة المدنية يختص بالتحقيق من صحة تلك القرارات من الناحية القانونية قبل اعتمادها وصدورها ، في حين يأتي دور ديوان المحاسبة بعد صدور تلك القرارات حيث يتولى فحصها ومراجعتها للوقوف على مدى سلامتها من الناحية المالية والإدارية .**
- **رئيس ديوان الخدمة المدنية عضو في اللجنة العليا المشكلة برئاسة ديوان المحاسبة والتي تختص بشئون موظفي ديوان المحاسبة ولها الصلاحيات المقررة في القوانين واللوائح لمجلس الوزراء وديوان الخدمة المدنية في شئون التوظيف بالنسبة لسائر موظفي الدولة .**
- **وكيل ديوان الخدمة المدنية عضو في الهيئة التي تختص بمحاكمة موظفي ديوان المحاسبة الفنيين تأديبيا .**
- **وكيل ديوان الخدمة المدنية عضو في الهيئة التي تختص بالفصل في الدعاوى التأديبية التي يقيمها رئيس ديوان المحاسبة ضد كبار موظفي الدولة عن المخالفات المالية التي تقع منهم.**

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- مندوب من ديوان الخدمة المدنية عضو في الهيئة التي تختص بالفصل في الدعاوى التأديبية التي يقيمها رئيس ديوان المحاسبة ضد باقي موظفي الدولة عن المخالفات المالية التي تقع منهم .

علاقة ديوان المحاسبة بإدارة الفتوى والتشريع:

توجد علاقة وثيقة بين ديوان المحاسبة وإدارة الفتوى والتشريع تتمثل فيما يلي:

- رئيس إدارة الفتوى والتشريع عضو في اللجنة العليا المشكلة برئاسة ديوان المحاسبة والتي تختص بشئون موظفي ديوان المحاسبة ولها الصلاحيات المقررة في القوانين واللوائح لمجلس الوزراء وديوان الخدمة المدنية (ديوان الموظفين سابقا) في شئون التوظيف بالنسبة لسائر موظفي الدولة .
- رئيس إدارة الفتوى والتشريع يرأس هيئة تختص بمحاكمة موظفي ديوان المحاسبة الفنيين تأديبيا
- رئيس إدارة الفتوى والتشريع يرأس هيئة من بين أعضائها عضو من ذات الإدارة تختص بالفصل في الدعاوى التأديبية التي يقيمها رئيس ديوان المحاسبة ضد كبار موظفي الدولة عن المخالفات المالية التي تقع منهم .
- وكيل إدارة الفتوى والتشريع يرأس هيئة من بين أعضائها عضو من ذات الإدارة تختص بالفصل في الدعاوى التأديبية التي يقيمها رئيس ديوان المحاسبة ضد باقي موظفي الدولة عن المخالفات المالية التي تقع منهم .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المبحث الثالث

إستراتيجية ديوان المحاسبة

استراتيجيات العمل بديوان المحاسبة :

بدأت الإدارة العليا بديوان المحاسبة بوضع استراتيجيات عمل مدة كل منها عشرة سنوات وذلك في سبيل تطوير العمل الرقابي والنهوض به وفقا لأحدث المستجدات التي طرأت على الفكر الرقابي ، وسوف نستعرض هذه الاستراتيجيات وفقا لما يلي :

• إستراتيجية الديوان الأولى (1995 – 2005)[1] :

في ظل اهتمام الإدارة العليا بالعملية الرقابية قامت بوضع إستراتيجية لتطويرها ودعمها في الديوان والتي تستند إلى مجموعة من السياسات اختصت بتفعيل العمل الرقابي وتنمية الموارد البشرية وزيادة كفاءة النظم الإدارية القائمة ، حيث ارتكزت على 3 مجموعات رئيسية ، وسنستعرض فيما يلي أهم ما ورد في الإستراتيجية الأولى :

- المجموعة الأولى : السياسات الخاصة بالعمل الرقابي :

وقد حددت المحاور الأساسية التي يتعين الالتزام بها وفقا لما يلي :

---

[1] ديوان المحاسبة ، 1995، إستراتيجية العمل الأولى بديوان المحاسبة (1995 – 2005)، الكويت .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

<u>أولا: تعديل الإطار التشريعي :</u>

وذلك في سبيل معالجة نواحي القصور في نصوص قانون إنشاء الديوان كي يتواكب مع المتغيرات الاقتصادية والمالية التي حدثت خلال المسيرة الرقابية للديوان وما صدر خلالها من قوانين وتشريعات مالية ، إضافة لمستجدات الفكر الرقابي ،حيث يمكن تعديل القانون من خلال ما يلي :

1- تحديد وتوصيف دقيق لمهام واختصاصات الديوان، وكذلك الجهات الخاضعة لرقابته ، وأنواع الرقابة التي يجب أن يمارسها وفقا لمستجدات الفكر الرقابي.

2- مراعاة كافة التشريعات القانونية الجديدة و التي ترتب عليها ظهور اختصاصات والتزامات على الديوان.

3- التأكيد على استقلالية الديوان حتى يتمكن من أداء المهام الموكلة له بكفاءة وفعالية.

4- إضافة أبعاد جديدة للعملية الرقابية للوصول إلى الرقابة الشاملة وفقا لتطور المفاهيم والأبعاد الرقابية ،والتي منها تقويم الأداء.

5- إعطاء البعد الحقيقي للعملية الاستثمارية والتقويم الفعال للقطاعات القائمة عليها للتأكيد من مدى كفاءة وفعالية أداء تلك الاستثمارات .

6- تحديد التزامات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ، والوفاء بها من خلال فترات زمنية محددة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

7- دراسة وتحليل تقارير ديوان المحاسبة و التأكد من نوعية التقارير المطلوبة من الديوان وشكل المعلومات التي يجب أن تتضمنها، والجهات المستفيدة من تلك التقارير باعتبارها المنتج النهائي له .

8- ثانيا: تفعيل الأداء الرقابي للديوان :

وذلك من خلال تطوير أساليب الممارسة الرقابية الحالية للديوان وصولا للرقابة الشاملة وفقا لما يلي :

1- ضرورة إتباع الرقابة الشاملة على الجهات المشمولة برقابة الديوان والمتمثلة في الرقابة المالية (النظامية) ورقابة الأداء و الرقابة البيئية .

2- حث ومتابعة الجهات المشمولة برقابة الديوان لإقامة نظم رقابة داخلية فعالة لديها ومعاونتها لتحقيق ذلك .

3- إعداد دليل عمل للرقابة الداخلية ليكون مرشدا لأعضاء الكادر الفني وإعداد برامج تدريبية متطورة لهم.

4- تقويم برامج الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، بطريقة فعالة من خلال وضع معايير وأدلة إرشادية ووضع تعريفا عمليا لتقويم البرامج .

5- ضرورة إنشاء لجنة عليا لمعايير المحاسبة والمراجعة، يشارك فيها أكاديميون أكفاء، بالإضافة إلى أعضاء فنيين ذوو كفاءة عالية في ممارسة المهنة من العاملين بالديوان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

6- يجب التحول إلى المراجعة الانتقائية ، مع ما يستلزمه ذلك من تعديل لقانون إنشاء الديوان ووضع معايير وأدلة ، وتهيئة أعضائه الكادر الفني للقيام بذلك .

7- إعطاء الأهمية للرقابة الشاملة على المشروعات العامة، من خلال القيام برقابة الأداء وعدم قصر ذلك بالرقابة المالية النظامية .

8- استخدام تقنيات الرقابة بواسطة الحاسوب مع ضرورة تهيئة أعضاء الديوان لمواكبة التطورات المستمرة في هذا المجال .

9- إرساء قاعدة فكرية للرقابة المالية على الموارد البشرية تستند في محاورها الرئيسية على الفحص المنظم لكفاءة وفاعلية أداء العاملين في القطاع الحكومي، بحيث يتمكن الديوان من تقديم تقارير تتعلق بمردود إنفاق الأموال في مجال الموارد البشرية .

10- العمل على إيجاد قواعد ومعايير للتنسيق بين ديوان المحاسبة ومراقبي الحسابات الخارجيين عند القيام بالرقابة المالية على الجهات المستقلة والشركات .

11- تفعيل رقابة الديوان القانونية على المخالفات المالية بالجهات الخاضعة لرقابته .

12- تقديم النصح الموضوعي فيما يتعلق بمشروع الميزانية العامة للدولة والحساب الختامي والدين العام ، وبالتنسيق التام مع مجلس الأمة في هذا الشأن .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

13- تدعيم رقابة الديوان المسبقة ، بحيث يمتد دور الديوان إلى الاطلاع على دراسات الجدوى للمشروع وإجراءات المقارنات والاستفادة من النتائج والخبرات السابقة وما تحقق منها.

14- إبراز الجوانب الإيجابية لعمليات المراجعة التي يقوم بها الديوان والتركيز على التوصيات الموضوعية التي من شأنها تحسين نظم الإدارة المالية الحكومية.

المجموعة الثانية: السياسات الخاصة بالتنمية الإدارية:

مواكبة للتطور في أساليب العمل الرقابي استهدفت الإستراتيجية إحداث تغييرات في الأنماط الإدارية السائدة بالديوان ،وتم تحديد المحاور الأساسية للسياسات الخاصة بالتنمية الإدارية التي يتعين الالتزام بها فيما يلي :

1- إعادة هيكلة التنظيم الإداري بالديوان بشكل يسهم في تحقيق أهدافه .

2- الاستفادة من نظم المعلومات وتقنية الحاسوب وتكوين قاعدة بيانات عن الموارد البشرية بالديوان .

3- دعم استقلالية الديوان وأدائه لدوره بكفاءة وفعالية من خلال استحداث نظم مالية وإدارية ورقابية.

المجموعة الثالثة: السياسات الخاصة بالموارد البشرية:

يمكن بلورة المحاور الأساسية لمجموعة السياسات الخاصة بتنمية الموارد البشرية التي يتعين الالتزام بها كما يلي:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

1- استقطاب الموارد البشرية المؤهلة القادرة واستقطاب الكفاءات والمحافظة على الموجود منها .

2- تنمية القدرات المهنية للموارد البشرية العاملة بالديوان لتطوير الأداء الرقابي.

إنجازات ديوان المحاسبة في ظل إستراتيجية تطوير المسار الرقابي:

أولا: إنجازات البنية التحتية:

و من أبرز ما تم إنجازه في هذا الخصوص يتمثل فيما يلي:

1- إعادة تنظيم الهيكل الوظيفي بالديوان بما يتلائم مع القطاعات الرئيسية بالدولة ، وإعداد دليل تنظيمي يتضمن أهداف واختصاصات جميع الوحدات التنظيمية والمسئولين عنها.

2- التركيز على توظيف وتأهيل القوى العاملة الوطنية ووضع معايير للاختيار في إطار نظام رواتب فعال يحافظ على الكوادر الوطنية المؤهلة ويحفز أصحاب التخصصات الفنية ذوي الكفاءات العالية على الالتحاق للعمل بالديوان .

3- وضع أدلة لسياسات وقواعد وإجراءات شؤون الموظفين تكون مرجعا لكافة موظفي الديوان.

4- وضع نظام فعال لتقييم أداء العاملين وفقا لإنجاز كل منهم ، وكذلك ربط التقييم بمدى جدية الموظف وتقدمه في مجال التدريب والتأهيل بما يسهم بتطوير أداؤهم .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5- تطوير البرامج التدريبية لتشمل جميع العاملين بما يسهم في تطوير وتأهيل قدرات جميع العاملين وتحقيق التنمية المنشودة ،من خلال حسن اختيار المدربين المتخصصين الأكفاء .

ثانيا: إنجازات العمل الرقابي:

قام الديوان باتخاذ العديد من الإجراءات لتفعيل العمل الرقابي منها ما تم تحقيقه ، ومنها ما هو موجود لدى الجهات المختصة لدراسته والتي يأمل الديوان إقرارها قريبا .

• أهم منتجات الإستراتيجية الأولى:

- دليل التدقيق العام:

صدر قرار رئيس ديوان المحاسبة رقم (73) لسنة **2005** بتاريخ **2005/8/14** والذي نص في مادته الأولى أن تلتزم كافة قطاعات الديوان الرقابية بإتباع دليل التدقيق العام عند تنفيذ المهام الرقابية للديوان طبقا لاختصاصاته وبما لا يتعارض مع أحكام قانون إنشاء الديوان رقم **30** لسنة **1964** وتعديلاته . كما قضت مادته الثانية أن يسري العمل بالدليل اعتبارا من **2005/10/1** .

وسنستعرض الأقسام التي يتكون منها دليل التدقيق العام وهي كالآتي:

1- مهام فريق التدقيق .

2- المتطلبات الأخلاقية الرئيسية ومنها المتطلبات الأخلاقية العام.

3- مراحل التدقيق .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4- مرحلة التخطيط للتدقيق وفهم عمليات الجهة المشمولة بالرقابة وتوثيق خطة التدقيق .

5- مرحلة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

6- مرحلة الفحص والاختبار للحصول على أدلة إثبات فعالة ، وإجراءات التدقيق واختبار الرقابة .

7- مرحلة إعداد التقارير .

8- تدقيق تقنية المعلومات .

9- الرقابة المسبقة.

و يرى الباحث أن دليل التدقيق العام في ديوان المحاسبة يعتبر خطوة رائدة لتوحيد أساليب عمل مدققي الديوان بمختلف قطاعاته ويحدد مسئولياتهم وواجباتهم ، كما أنه قابل للتحديث والتطوير وفقا للمستجدات التي تطرأ .

- **إستراتيجية الديوان الثانية (2010/2006) [1] :**

حرصت الإدارة العليا للديوان أن تكون الإستراتيجية الثانية (2006 – 2010) مكملة ومتابعة للإستراتيجية الأولى فحملت شعار.

" إستراتيجية تحسين كفاءة الأداء المؤسسي بديوان المحاسبة "

وكانت رسالتها " تحقيق رقابة على الأموال العامة بالجهات المشمولة برقابة الديوان وفقا لأفضل الممارسات المهنية "

[1] ديوان المحاسبة ، 2006، إستراتيجية العمل الثانية بديوان المحاسبة (2006 – 2010)، الكويت .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

أما رؤية الديوان فكانت " التميز المهني المستدام لديوان المحاسبة الكويتي "

وقد كانت أهداف الإستراتيجية ثلاثة عشر هدفا هي التالي :

- **الهدف الأول : إضافة قيمة لأداء الديوان من خلال تقديم خدمات رقابية ذات مستوى مهني متميز .**
- **الهدف الثاني : التحسين المستمر لمستوى رضا الأطراف الخارجية ذات العلاقة والاهتمام بالمخرجات الرقابية للديوان .**
- **الهدف الثالث : تبني مجموعة من المعايير لقياس وتقييم أداء الديوان لتعزيز النتائج التي يتم التوصل إليها .**
- **الهدف الرابع : تقييم مدى تفاعل أعضاء الديوان مع الخدمات المقدمة لهم وعملية التطوير والتحسين المستمر في الأداء .**
- **الهدف الخامس : التحسين المستمر في إدارة الموارد البشرية بهدف تعظيم الاستفادة منها .**
- **الهدف السادس : التحسين المستمر في العمليات الرئيسية المرتبطة بأداء الأعمال الرقابية والإدارية .**
- **الهدف السابع : الاستمرار في تطوير وتحسين قواعد البيانات المتاحة بالديوان ، والعمل على إنشاء قواعد بيانات جديدة في ضوء متطلبات القطاعات الرقابية.**

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- الهدف الثامن : تقييم مدى فاعلية برامج التنمية البشرية في مجالات التعليم والصحة والبيئة
- الهدف التاسع : تقييم مدى كفاءة التطبيق والاستخدام للتقنيات ونظم المعلومات الحديثة في الإدارة الحكومية .
- الهدف العاشر: الاستمرار في تقديم خدمات رقابية متميزة طبقا لقانون إنشاء الديوان .
- الهدف الحادي عشر : تعزيز أعمال المشاركة والتفاعل مع المنظمات المهنية الإقليمية والدولية .
- الهدف الثاني عشر : تعزيز التعاون مع الأجهزة الرقابية العليا الزميلة على المستوى الإقليمي والدولي ، من خلال تقاسيم المعرفة والبحث في أساليب التحسين المستمر وتوفير المقاييس المرجعية وصولا لأفضل الممارسات المهنية.
- الهدف الثالث عشر : دعم عمليات الشراكة مع المؤسسات البحثية والمهنية الإقليمية منها والدولية بهدف تحسين التراكم المعرفي لأعضاء الديوان .

أما القيم الجوهرية للإستراتيجية فكانت " الاستقلالية – المهنية – التحسين المستمر – دعم المساءلة " .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وقد لاحظ الباحث كثرة أهداف الإستراتيجية الثانية الأمر الذي أدى إلى تداخل في مفهومها وعدم تركيز هذه الأهداف لكثرتها ، وكان من الأجدى الاهتمام بوضوح وتكامل هذه الأهداف من حيث التعبير عنها بشكل كمي (رقمي دقيق) وان تكون هذه الأهداف قابلة للقياس وتحديد فترة زمنية محددة لتحقيقها .

- **أهم منتجات الإستراتيجية الثانية (2010/2006) :**

1- **دليل أخلاقيات مهنة التدقيق : – صدر في نوفمبر 2006 حيث اهتمت إدارة الديوان ضمن إطار تحسين وتطوير جودة العمل الرقابي وتعزيزا لثقة مجلس الأمة والمسئولين في الجهات المشمولة بالرقابة وكافة شرائح المجتمع وجميع المهنيين والمعنيين بتقارير ديوان المحاسبة ومخرجاته الرقابية أعدت دليل أخلاقيات مهنة التدقيق ليكون بمثابة قواعد وضوابط للسلوك الأخلاقي حيث يلتزم به مدققوا الديوان وهذه القواعد متممة للمعايير الرقابية الصادرة عن الديوان وكذلك المعايير الصادرة عن المنظمات الدولية والإقليمية الخاصة بهذا الشأن .**

و يرى الباحث أن أخلاقيات المهنة الصادرة تمثل مجموعة متطلبات وضوابط للقيم الأخلاقية والصفات الشخصية والإجراءات السلوكية التي يتعين على من يقوم بالوظائف الرقابية الالتزام بها والعمل بمقتضاها عند ممارسة أعمالهم وأداء واجباتهم المهنية وتنظيم علاقتهم بالجهات المشمولة بالرقابة وكذلك علاقتهم مع زملائهم .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2- كما صدرت عدة تعاميم إدارية خاصة بعدة منتجات الإستراتيجية الثانية ، وذلك على النحو التالي:

أ- تعميم رقم (14) لسنة 2007 بشأن عمليات الشراكة مع المؤسسات البحثية والمهنية الإقليمية وهذا التعميم ينظم عمليات التواصل بين الديوان وبعض المؤسسات البحثية والإقليمية لزيادة الكفاءة في مجال الدعم المهني المتخصص والمرتبط بتقييم الأداء في العمليات الرقابية .

ب- تعميم إداري رقم (15) لسنة 2007 بشأن رفع درجة الخبرة المهنية والمعرفة ذات العلاقة بأعمال الديوان وينظم هذا التعميم ما يتعلق بالتدريب الميداني داخل القطاعات وكذلك ما يتم بصورة عامة على مستوى الديوان .

ج- تعميم إداري رقم (16) لسنة 2007 بشأن تنميط شكل التقارير الرقابية والذي ينظم توحيد وتنميط شكل التقارير الرقابية التي يقوم بإعدادها قطاعات الديوان المختلفة .

د- تعميم إداري رقم (17) لسنة 1007 بشأن اختبار بعض العناصر الرقابية المساندة بهدف تهيئتهم مستقبلا للمشاركة في أعمال الإستراتيجية وتضمن التعميم معايير الاختبار والآلية الواجب إتباعها عند الاختيار والترشيح .

ويؤكد الباحث على ضرورة الاستمرار في متابعة العمل على تحقيق الأهداف الموضوعة سواء ضمن إستراتيجية الديوان الأولى (2005/1995) أو إستراتيجية الديوان الثانية (2010/2006) تساعد على توحيد عمل ديوان المحاسبة المؤسسي وتقدمه كوحدة واحدة بمختلف قطاعاته الرقابية والمساندة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الرابع
الدراســـــة الميدانيــــــة

- ✓ منهجية الدراسة
- ✓ أساليب جمع البيانات ومصادرها
- ✓ مجتمع الدراسة
- ✓ عينة الدراسة
- ✓ أداة الدراسة
- ✓ صدق أداة الدراسة وثباتها
- ✓ معدل الاستجابة
- ✓ اختبار التوزيع الطبيعي
- ✓ محددات الدراسة
- ✓ الأساليب الإحصائية
- ✓ عرض نتائج الدراسة
- ✓ اختبار فرضيات الدراسة

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الفصل الرابع

التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذه الفصل الطريقة والإجراءات التي سلكها الباحث في إعداد هذه الدارسة . حيث استهلها ببيان منهجية الدراسة وأساليب جمع البيانات ومصادرها ، ثم أتبع ذلك ببيان مجتمع وخصائص عينة الدراسة ، والطريقة التي تم بها اختيار تلك العينة ، ثم بيان متغيرات الدراسة ، بالإضافة إلى بيان أداة الدراسة واختبار مدى صدقها وثباتها ، وأساليب المعالجة الإحصائية الوصفية والاستدلالية التي تم استخدامها في الإجابة على أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات .

1.4 منهجية الدراسة :

لقد استخدم الباحث أسلوب الدراسة الوصفية التحليلية الميدانية ، فقد اشتملت على استخدام :-

أ- المنهج الوصفي: من خلال استعراض أهم الأدبيات ذات العلاقة بأجهزة الرقابة المالية العليا وأبعادها لتغطية الجانب النظري من الدراسة.

ب- منهج البحث الميداني: واستخدم لتغطية الجانب التطبيقي من هذه الدراسة، والذي نحاول من خلاله اختبار صحة فرضيات الدراسة والإجابة على تساؤلاتها واستخلاص نتائجها .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2.4 أداة الدراسة :

طور الباحث أداة الدراسة بالاعتماد على الأدب النظري لمفهــوم وأبعــاد الرقابــة المالية للأجهزة العليا للرقابة، إضافة إلى الاطلاع على عدد من الاستبانات المستخدمة في الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، معتمداً على مقيــاس (ليكــرت Likert) الخماسي حيث تم تحديد الأوزان وذلك على النحو التالي :

- موافق بشدة – 5 درجات .
- موافق – 4 درجات .
- محايد – 3 درجات .
- غير موافق – 2 درجة .
- غير موافق بشدة – 1 درجة .

وذلك بغرض تحويل نتائج الإجابات الشخصية للمبحــوثين مــن أصــل اســتمارة الإستبيان .

وقد وزعت فقرات الاستبانة والبالغة (37) فقرة لتشمل جميع متغيرات الدراســة، وذلك على النحو التالي:-

- الفقرات من (1- 7) وتقيس (أثر استقلالية ديوان المحاسبة) .
- الفقرات من (8- 13) وتقيس (استخدام النظم الآلية) .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- الفقرات من (14–18) وتقيس (أثر قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم 30 لسنة 1964).
- الفقرات من (19–25) وتقيس (أثر وجود معايير للرقابة الحكومية) .
- الفقرات من (26 – 31) وتقيس (أثر إعداد التقارير الرقابية) .
- الفقرات من (32–37) وتقيس (أثر توافر الكفاءات والخبرات الفنية) .

3.4 صدق الأداة وثباتها:

اختبار صدق و ثبات أداة القياس وفق الآتي :

1.3.4 الصدق:

لقد تم اختبار صدق المقياس من خلال عرض الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين من ذوي الخبرة والاختصاص من أعضاء هيئات التدريس، ومن ذوى المعرفة والخبرة من العاملين قي مجال التدقيق والمحاسبة الحكومية ، حيث أبدوا مشكورين ملاحظاتهم البناءة ،و قد قام الباحث بإجراء التعديلات اللازمة عليها.

.2.3.4 ثبات الأداة:

استخدم الباحث اختبار (الفا-كرونباخ) لاختبار ثبات المقياس الداخلي للاستلانة وفقاً لتقديرات أفراد عينة الدراسة ، وتشير نتائج الاختبار إلى أن قيمة (الفا-كرونباخ) للاستبانة بلغت α ككل= 79.44% وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة60%.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

4.4 معدل الاستجابة

قام الباحث بتوزيع 19 استبانة على الوكلاء المساعدون ومـــدراء الإدارات الفنيـــة بديوان المحاسبة ، و 23 استبانة على أعضاء لجان مجلس الأمـــة ذات العلاقـــة، و 25 استبانة على وكلاء الوزارات والإدارات الحكومية عن طريـــق الزيـــارات والمقـــابلات الشخصية .

وبعد أن تم استبعاد الاستبانات غير الصالحة للتحليل وفقاً لآلية استخدمها الباحـــث تكشف عن مدى الصدق في تعبئة الاستبانة، فقد أصبح عدد الاستبانات التي أجري عليها التحليل كما يلي:

- 16 استبانة نسخة (مدققي ديوان المحاسبة). ونسبة استجابة (84%)
- 20 استبانة نسخة (أعضاء لجان مجلس الأمة ذات العلاقة) . ونسبة استجابة (87%)
- 19 استبانة نسخة (الوكلاء المساعدون في الـــوزارات والإدارات الحكوميـــة) ونسبة استجابة (76%)

وبنسبة إجمالية بلغت (82%) وتعتبر هذه النسبة مقبولة في الدراسات الإنسانية.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5.4 اختبار التوزيع الطبيعي:

لقد تم استخدام اختبار (K-S) لاختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، حيث تبين أن قيمة Sig لمتغيرات الدراسة أكبر من 0.05 مما يدل على إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

6.4 محددات الدراسة :

1) **هناك وفرة في المراجع العربية أكثر منها في الاجنبية .**
2) **صعوبة الوصول الى السادة أعضاء مجلس الأمة والوكلاء المساعدون في الجهات المشمولة برقابة ديوان المحاسبة .**

7.4 الأساليب الإحصائية:

بعد أن تم ترميز جميع الإجابات التي تم الحصول عليها من المشاركين ، وإدخال هذه الإجابات إلى الحاسب الآلي ، تم إجراء التحليل الإحصائي وفيما يلي بيان بالأساليب الإحصائية المستخدمة:

- **أسلوب الإحصاء الوصفي:**

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية للتعرف على الخصائص الشخصية لعينة الدراسة، وكذلك لبيان الأهمية النسبية لمعايير تدقيق الأداء في القطاع الحكومي وقد تم استخدام الأساليب الوصفية التالية:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

أ- التكرارات والنسب: (Frequencies and Percentages)

وقد استخدمت لوصف المشاهدات وإعطائها ترتيباً يعكس أهميتها من وجهة نظر مفردات عينة الدراسة ، وتوزيع أفراد العينة حسب الخصائص الشخصية التي تضمنتها الاستبانة.

ب- الوسط الحسابي: (Arithmetic Mean)

حيث استخدم في الدراسة لقياس الأهمية النسبية من وجهة نظر المشاركين، ولاختبار الفرضيات من خلال احتساب الوسط الحسابي للإجابات لكل متغير ومقارنته مع الوسط الحسابي المستخدم في مقياس ليكرت (الفرضي) ، والذي اعتمد لقبول الفرضيات أو رفضها.

ج- الانحراف المعياري: (Standard Deviation):

تم استخدام الانحراف المعياري لقياس وبيان مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي ويدخل كذلك في احتساب القيمة الاختباريه (F.T...).

- **اختبار كرونباخ – ألفا (Cronbach`s Alpha):**

حيث تم استخدام هذا الاختبار لقياس مدى ثبات أداة القياس .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- **اختبار (T):**

وقد استخدم هذا الاختبار لبيان قبول الفرضيات أو رفضها، ولبيان ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لإجابات الأفراد والوسط الحسابي في أداة القياس (الفرضي) .

- **أسلوب الانحدار البسيط:**

لقد تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط من خلال توزيع T والذي يستخدم في اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال القيم الحرجة للتوزيع الإحصائي (T).

- **أسلوب الانحدار المتعدد:**

وقد تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد من خلال استخدام توزيع F والذي استخدم في اختبار أثر المتغيرات المستقلة وأهميتها ومدى مساهمتها في تحديد العلاقة مع المتغيرات التابع.

- **اختبار قوة النموذج (VIF) :**

وقد تم استخدام اختبار تحليل التباين التضخمي VIF (Variance Inflationary Factor) لاختبار قوة النموذج والذي استخدم في اختبار عدم التداخل بين المتغيرات حيث تبين أن قيمة VIF < 5 مما يدل على عدم وجود تداخل بين متغيرات Multicollemiaily وبما يعكس قوة النموذج.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

8.4 أساليب جمع البيانات ومصادرها:

يمكن تقسيم مصادر جمع البيانات إلى مصدرين :

1. المصادر الثانوية : وتشمل الكتب والدوريات والدراسات المنشورة وغير المنشورة وأوراق العمل والمقالات والمؤتمرات والنشرات الإحصائية والمواقع الالكترونية، بالإضافة إلى القوانين والأنظمة والتقارير والتعاميم ذات العلاقة من أجل الوصول إلى صياغة فرضيات منطقية يمكن اختبارها ضمن سياق المشكلة محل الدراسة.
2. المصادر الأولية : وتتمثل في البيانات التي تم جمعها أو الحصول عليها من خلال أداة القياس (الاستبانة) التي قام الباحث بإعدادها وتصميمها وفقاً لمقياس (ليكرت) الخماسي ، وذلك بعد الرجوع إلى الأدبيات النظرية والدراسات التي تغطي تفاصيل الدراسة ، مع التركيز على إرشادات وتعاميم المنظمات الدولية في مجال الرقابة المالية للأجهزة العليا في القطاع الحكومي المتمثلة في المعايير الصادرة عن المنظمات الدولية والإقليمية كالأنتوساي، ومكتب المحاسبة الأمريكي، والأسوساي ، والأربوساي.

9.4 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات الثلاث التالية :

- الكادر الفني بديوان المحاسبة بدولة الكويت .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- أعضاء مجلس الأمة بدولة الكويت .
- وكلاء الوزارات والإدارات الحكومية المشمولة برقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت .

وقد تم في البداية حصر وتحديد مجتمع الدراسة بالرجوع إلى الجهات المعنية التي يتبع لها هؤلاء المشاركون، وقد تم الاختيار وفقا للآتي :

- الفئة الأولى (الكادر الفني بديوان المحاسبة): كونها الفئة المعنية بالدراسة.
- أما اختيار الفئتين الثانية والثالثة (أعضاء مجلس الأمة، ووكلاء الوزارات والإدارات الحكومية) فقد تم على أساس طبيعة عملهم ذات الصلة والارتباط والامتداد لعمل ديوان المحاسبة.
- بالإضافة إلى رغبة الباحث في الحصول على نتائج أكثر دقة وأقل تحيزاً تجاه مشكلة الدراسة وفرضياتها.

10.4 عينة الدراسة :

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عينة قصدية تحكمية شاملة لجميع مجتمع الدراسة وفقا للآتي :

- الوكلاء المساعدون ومدراء الإدارات الفنية الفني بديوان المحاسبة بدولة الكويت .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- أعضاء مجلس الأمة الأعضاء في اللجان البرلمانية ذات العلاقة بعمـل ديـوان المحاسبة بدولة الكويت .
- الوكلاء المساعدون للشئون المالية في الوزارات والإدارات الحكومية المشمولة برقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت .

ويبين الجدول (4-1) توزيع مجتمع وعينة الدراسة:

جدول رقم (4-1)
توزيع مجتمع وعينة الدراسة

ت	البيان	العدد	%	حجم العينة (الاستبانات الموزعة)	الاستبانات المستردة	معدل الاستجابة
1	الوكلاء المساعدون ومدراء الإدارات الفنية	33	%31	19	16	%84
2	أعضاء مجلس الأمة	50	%46	23	20	%87
3	الوكلاء المساعدون للشئون المالية في الوزارات والإدارات الحكومية	25	%23	25	19	%76
المجموع		108	% 100	67	55	%82

* معدل الاستجابة: الاستبانات المستردة / الاستبانات الموزعة * 100%

1.10.4توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية:

1.1.10.4 الوكلاء المساعدون ومدراء الإدارات الفنية بديوان المحاسبة:-

يوضح الجدول (4-2) نتائج تحليل البيانات للخصائص الشخصية لعينة الدراسة من الوكلاء المساعدون ومدراء الإدارات الفنية بديوان المحاسبة حيث احتسبت

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

التكرارات والنسب المئوية للخصائص موزعة حسب الفئات المصنفة لها في استمارة الاستبانة ومنه يتضح ما يلي:

جدول (4-2)
توزيع مفردات عينة الوكلاء المساعدون ومدراء الإدارات الفنية بديوان المحاسبة حسب الخصائص الشخصية

المتغير	الحالة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	15	% 94
	أنثى	1	% 6
العمر	من 22–27 سنة	–	–
	من 28–33 سنة	–	–
	من 34–39 سنة	–	–
	40 سنة فأكثر	16	% 100
المؤهل العلمي	دبلوم	–	–
	بكالوريوس	14	% 88
	ماجستير	2	% 12
	دكتوراه	–	–
سنوات الخبرة بديوان المحاسبة	5 سنوات فأقل	–	–
	من 6 – 10 سنوات	2	% 12
	من 11 – 15 سنة	3	% 19
	أكثر من 16 سنة	11	% 69

الجنس: أظهرت النتائج وجود ارتفاع كبير في نسبة الذكور حيث بلغت 94 % مقابل6 % من الإناث.

العمر: أظهرت النتائج عدم وجود تفاوت نسبي بين مفردات العينة من حيث أعمارهم فقد تركزت العينة على الأعمار 40 سنة فأكثر ، وكانت نسبة المفردات ذات أعمار (40 سنة فأكثر) 100 % .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المؤهل العلمي: تشير النتائج إلى وجود ارتفاع كبير في نسبة المفردات ذات مؤهل البكالوريوس إذ بلغت 88 % ، وجاءت المفردات ذات مؤهل الماجستير بنسبة 12 % .

سنوات الخبرة بديوان المحاسبة : تشير البيانات إلى وجود ارتفاع ملحوظ في نسبة المفردات ذات الخدمة (أكثر من 16) سنة وبنسبة بلغت 69%، وشكلت المفردات ذات الخدمة (من 11 – 15 سنة) سنوات نسبة مقدارها 19%، وشكلت المفردات ذات الخدمة (من 6 – 10 سنوات) نسبة مقدارها 12%، وأخيرا لم تتضمن البيانات مفردات ذات الخدمة (5 سنوات فأقل) .

2.1.10.4 أعضاء مجلس الأمة:-

يوضح الجدول (4-3) نتائج تحليل البيانات للخصائص الشخصية لعينة الدراسة من السادة أعضاء مجلس الأمة حيث احتسبت التكرارات والنسب المئوية للخصائص موزعة حسب الفئات المصنفة لها في استمارة الاستبانة ومنه يتضح ما يلي:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول (4-3)
توزيع مفردات عينة أعضاء مجلس الأمة حسب الخصائص الشخصية

المتغير	الحالة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	20	%100
	أنثى	–	–
العمر	من 22 – 27 سنة	–	–
	من 28 – 33 سنة	–	–
	من 34 – 39 سنة	–	–
	40 سنة فأكثر	40	%100
المؤهل العلمي	دبلوم	1	%5
	بكالوريوس	13	%65
	ماجستير	3	%15
	دكتوراه	3	%15
لجان مجلس الأمة	لجنة الميزانيات والحسابات الختامية	5	%25
	اللجنة المالية	4	%20
	اللجنة التشريعية	6	%30
	لجنة حماية الأموال العامة	5	%25
سنوات العضوية بمجلس الأمة	من 1 – 4 سنوات	10	%50
	من 5 – 8 سنوات	5	%25
	من 9 – 12 سنة	3	%15
	13 سنة فأكثر	2	%10

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الجنس: أظهرت النتائج أن نسبة الذكور بلغت 100% ولا يوجد إناث من ضمن هذه العينة وذلك لعدم وجود تمثيل للإناث في البرلمان الكويتي .

العمر: أظهرت النتائج أن نسبة المفردات ذات أعمار (40 سنة فأكثر) بلغت 100% حيث ينص قانون الانتخاب الكويتي أن لايقل سن المرشح لعضوية مجلس الأمة عن (30 سنة) .

المؤهل العلمي: تشير النتائج إلى وجود ارتفاع كبير في نسبة المفردات ذات مؤهل البكالوريوس إذ بلغت 65%، وجاءت المفردات ذات مؤهل الدبلوم بنسبة مقدارهـا 5.%

، كما جاءت المفردات ذات مؤهلات الماجستير والدكتوراه بنسبة 15% لكل منهما.

لجان مجلس الأمة : أظهرت النتائج أن نسبـة أعضاء (لجنة الميزانيات والحسابات الختاميات) و (لجنة حماية الأموال العامة) بلغت 25% لكل منهما ، وجاء أعضاء (اللجنة المالية) بنسبة 20% ، كما بلغت نسبة أعضاء (اللجنة التشريعية) 30% وهي النسبة الأكبر .

مدة العضوية بمجلس الأمة : تشير النتائج إلى وجود ارتفاع كبير في نسبة المفردات ذات سنوات العضوية (من 1 – 4 سنوات) إذ بلغت 50%، وجاءت المفردات ذات سنوات عضوية (من 5 – 8 سنوات) بنسبة مقدارهـا 25%، كما جاءت المفردات ذات سنوات العضوية (من 9 – 12 سنة) بنسبة 15% ، بينما بلغت نسبة سنوات العضوية بمجلس الأمة (13 سنة فأكثر) 10% .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3.1.10.4 الوكلاء المساعدون للشئون المالية في الوزارات الحكومية :-

يوضح الجدول **(4-4)** نتائج تحليل البيانات للخصائص الشخصية لعينة الدراسة من الوكلاء المساعدون للشئون المالية في الوزارات الحكومية حيث احتسبت التكرارات والنسب المئوية للخصائص موزعة حسب الفئات المصنفة لها في استمارة الاستبانة ومنه يتضح ما يلي:

جدول (4-4)
توزيع مفردات عينة الوكلاء المساعدون للشئون المالية في الجهات الحكومية حسب الخصائص الشخصية

المتغير	الحالة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	19	%100
	أنثى	–	–
العمر	من 22 – 27 سنة	–	–
	من 28–33 سنة	–	–
	من 34–39 سنة	2	%11
	40 سنة فأكثر	17	%89
المؤهل العلمي	دبلوم	–	–
	بكالوريوس	13	%68
	ماجستير	6	%32
	دكتوراه	–	–

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الجنس: أظهرت النتائج أن نسبة الذكور بلغت 100% .

العمر: أظهرت النتائج وجود تقارب نسبي بين مفردات العينة من حيث أعمارهم فقد بلغت نسبة المفردات ذات الأعمار (40 سنة فأكثر) 89% كما كانت نسبة المفردات ذات الأعمار (من 34 – 39 سنة) 11% ، بينما لم يكن هناك تمثيل للفئات العمرية الأخرى.

المؤهل العلمي: تشير النتائج إلى وجود ارتفاع كبير في نسبة المفردات ذات مؤهل البكالوريوس إذ بلغت 68% وجاءت المفردات ذات مؤهل الماجستير بنسبة مقدارها 32%.

يتبين من الجداول السابقة والتي تبين خصائص عينة الدراسة : ارتفاع نسبة الذكور ،وارتفاع نسبة الفئات العمرية الكبيرة ومدة الخدمة ، وأن غالبيتهم يحملون مؤهلات علمية بكالوريوس فما فوق وأن لديهم خبرات كافية مما يمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبانة.

11.4 عرض نتائج الدراسة الميدانية:

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات عينة الدراسة حيث تم تلخيص النتائج في الجداول التالية:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- **العبارات الخاصة بالاستقلالية:**

جدول رقم (4-5)

نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات العينة على الاستقلالية

الرقم	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري
1	نطاق عمل ديوان المحاسبة الحالي من حيث الجهات المشمولة بالرقابة مقيد مما يؤثر على فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الجهات الحكومية بدولة الكويت	3.24	1.122
2	طريقة تعيين الوظائف القيادية (وكيل – وكيل مساعد) الحالية تتسم بالموضوعية مما يؤثر على فعالية وكفاءة عمل القطاعات الرقابية بديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	3.13	1.139
3	فصل الحكومة في النزاعات التي يمكن أن تنشأ بين الديوان والجهات المشمولة بالرقابة يؤثر على فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الجهات الحكومية بدولة الكويت	4.07	0.766
4	تدخل الحكومة في تعيين وعزل رئيس ديوان المحاسبة يؤثر على فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الجهات الحكومية بدولة الكويت	4.07	0.959
5	وجود هيئة مختصة ومستقلة تفصل في نزاعات الديوان يؤثر على فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الجهات الحكومية بدولة الكويت	3.76	1.036
6	وجود نظام خاص بتعيين ومعاملة وتأديب العاملين بديوان المحاسبة يؤثر على فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الجهات الحكومية بدولة الكويت	3.64	1.112
7	الاستقلال المالي والإداري الحالي بديوان المحاسبة يؤثر على فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة على الجهات الحكومية بدولة الكويت	3.93	1.136
	المتوسط العام	3.6909	0.5434

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقرات الـسابقة كون متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) ، كما نلاحـظ أن الفقـرتين (3،4) أكثر الفقرات موافقة بينما الفقرة (2) أقل الفقرات موافقة ، كما أن المتوسـط العام للفقرات تعكس موافقة أفراد العينة حولها.

- **العبارات الخاصة بالنظم الآلية :**

جدول رقم (4-6)

نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات العينة على استخدام النظم الآلية

الرقم	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري
8	يستخدم الديوان أساليب تكنولوجية حديثة في ممارسة الرقابة على الجهات المشمولة بالرقابة.	2.82	1.156
9	يقوم الديوان بتطوير برامج على الحاسب الآلي بما يدعم رقابته على الجهات المشمولة بالرقابة .	2.95	1.224
10	يستخدم الديوان الأساليب التحليلية المختلفة لاستخلاص البيانات الرقابية التي تساعد على تصحيح مسارات وأنشطة الجهات الحكومية في حال انحرافها.	2.98	0.991
11	نظم السرية المتبعة في الديوان لاتسمح بتسريب المعلومات لأطراف أخرى .	2.85	1.096
12	يتبع الديوان نظم حوكمة نظم المعلومات .	2.83	0.955
13	يوجد بالديوان نظام يسمح بدعم المستفيد بطريقة فورية .	2.82	1.038
	المتوسط العام	2.8752	0.8147

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو الفقرات الــسابقة كون متوسطاتها الحسابية أقل من متوسط أداة القياس (3) كما أن المتوسط العام للفقرات تعكس عدم موافقة أفراد العينة حولها.

- **العبارات الخاصة بالتشريعات القانونية :**

جدول رقم (4-7)
نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات العينة على التشريعات القانونية

الرقم	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري
14	يتيح قانون إنشاء ديوان المحاسبة الحالي من زاوية نطاق عمل الديــوان (الجهات التي تشملها رقابة الديوان) القدرة على ممارسة دوره بفعالية وكفاءة	3.61	0.979
15	يتيح قانون إنشاء ديوان المحاسبة الحالي من زاوية محتوى وأنواع التقارير الحالية القدرة على ممارسة دوره بفعالية وكفاءة	3.67	0.840
16	يتيح قانون إنشاء ديوان المحاسبة الحالي من زاوية أنواع الرقابات الحالية القدرة على ممارسة دوره بفعالية وكفاءة	3.51	0.879
17	يتيح قانون إنشاء ديوان المحاسبة الحالي من زاوية أطراف المراجعة الحالية (بشان مباشرة اختصاصاته) القدرة على ممارسة دوره بفعالية وكفاءة	3.78	0.686
18	يتيح قانون إنشاء ديوان المحاسبة الحالي من زاوية دور الديوان بشان المخالفات المالية وما يجب اتخاذه حيالها القدرة على ممارسة بفعالية وكفاءة	3.29	1.048
	المتوسط العام	3.5745	0.7160

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقرات السابقة كون متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) ، كما نلاحظ أن الفقرة (17) أكثر الفقرات موافقة بينما الفقرة (18) أقل الفقرات موافقة ، كما أن المتوسط العام للفقرات تعكس موافقة أفراد العينة حولها.

- **العبارات الخاصة بتطبيق معايير الرقابة الحكومية**

جدول رقم (4-8)
نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات العينة على تطبيق معايير الرقابة الحكومية

الرقم	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري
19	توافر وثيقة محددة من المعايير الرقابية لديوان المحاسبة تؤثر على فعالية وكفاءة دوره في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	3.89	0.712
20	إعداد أدلة تدقيق واضحة لتطبيق الممارسات الرقابية يؤثر على فعالية وكفاءة دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية	4.07	0.742
21	تطبيق المعايير الرقابية الصادرة من المنظمات الدولية ذات العلاقة بعمل الديوان يؤثر على فعالية وكفاءة دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	3.65	0.886
22	التحديث المستمر من قبل إدارة الديوان للمعايير الرقابية يؤثر على فعالية وكفاءة دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت .	3.76	0.981
23	تعدد وتنوع المصادر التي تصدر المعايير الرقابية والتي يطبقها الديوان يؤثر على فعالية وكفاءة دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	3.78	0.712

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

انحراف معياري	وسط حسابي	الفقرة	الرقم
0.857	3.45	وجود عقوبات على مدققي الديوان عند مخالفة تطبيق المعايير يؤثر على فعالية وكفاءة دور الديوان في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	24
0.781	3.73	تشجيع إدارة الديوان لمدققي الديوان للالتزام بالمعايير الرقابية يؤثر على فعالية وكفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	25
0.5332	3.7636	المتوسط العام	

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقرات السابقة كون متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) ، كما نلاحظ أن الفقرة (20) أكثر الفقرات موافقة بينما الفقرة (24) أقل الفقرات موافقة ، كما أن المتوسط العام للفقرات تعكس موافقة أفراد العينة حولها.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- **العبارات الخاصة بإعداد التقارير الرقابية:**

جدول رقم (4-9)

نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات العينة على إعداد التقارير الرقابية

انحراف معياري	وسط حسابي	الفقرة	الرقم
0.795	**3.67**	شكل التقارير الحالية يؤثر على فعالية وكفاءة دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	**26**
0.849	**3.73**	محتوى ومضمون التقارير الحالية يؤثر على فعالية وكفاءة دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	**27**
0.877	**3.56**	توقيت التقارير الحالية يؤثر على فعالية وكفاءة دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	**28**
0.793	**3.96**	متابعة الملاحظات التي جاءت بها التقارير يؤثر على فعالية وكفاءة دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	**29**
0.928	**3.91**	تضمين تقارير الديوان معوقات عمل الديوان والردود على ملاحظاته يؤثر على فعالية وكفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	**30**
1.013	**3.78**	تضمين تقارير الديوان المالية أسباب الانحرافات وطرق معالجتها يؤثر على فعالية وكفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	**31**
0.7470	**3.7697**	المتوسط العام	

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقرات السابقة كون متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) ، كما نلاحظ أن الفقرة (29) أكثر الفقرات موافقة بينما الفقرة (28) أقل الفقرات موافقة ، كما أن المتوسط العام للفقرات تعكس موافقة أفراد العينة حولها.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

• العبارات الخاصة بمؤهلات و خبرات الكادر الرقابي

جدول رقم (4-10)
نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات العينة على مؤهلات وخبرات الكادر الرقابي

الرقم	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري
32	أعداد مدققي الديوان الحالية كافية لانجاز أعمالهم بفعالية وكفاءة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	2.91	1.206
33	اعدد سنوات الخبرة المهنية الحالية لمدققي الديوان تؤثر على فعالية وكفاءة دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	3.80	0.931
34	التعليم والتدريب المستمر الحالي لمدققي الديوان يؤثر على ممارسة الديوان لدوره بفعالية وكفاءة دور في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	3.96	0.981
35	الدعم الفني والخبراء والمستشارين الحاليين يؤثر على ممارسة الديوان لدوره بفعالية وكفاءة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	3.71	1.012
36	جنسية المدققين (كويتي / غير كويتي) يؤثر على ممارسة الديوان لدوره بفعالية وكفاءة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	3.94	0.920
37	مستوى التأهيل العلمي الحالي للمدققين كاف لممارسة الديوان دوره بفعالية وكفاءة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت	3.78	0.875
	المتوسط العام	3.6824	0.6074

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقــرات الــسابقة كون متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) ما عــدا الفقــرة (32) ذات الوسط الحسابي الأقل من متوسط أداة القياس (3) و التي تعكــس الاتجاهــات الــسلبية نحوها ، كما نلاحظ أن الفقرة (34) أكثر الفقرات موافقة ، كما أن المتوسط العام للفقرات تعكس موافقة أفراد العينة حولها.

- **العبارات الخاصة بالمتغير التابع فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة:**

جدول رقم (4-11)
نتائج الإحصاء الوصفي لإجابات العينة على فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة

الرقم	الفقرة	وسط حسابي	انحراف معياري
38	تتميز رقابة ديوان المحاسبة عند تمتعه بالاستغلالية المالية والإداريــة بالفاعلية والكفاءة	4.05	0.951
39	تتميز رقابة ديوان المحاسبة عند استخدامه للــنظم الآليــة بالفعاليــة والكفاءة	3.82	0.983
40	تتميز رقابة ديوان المحاسبة عند تطبيق المعايير الرقابيــة بالفعاليــة والكفاءة	4.00	0.923
41	تتفاوت فعالية وكفاءة رقابــة ديــوان المحاســبة بتــوافر الخبــرات والكفاءات المهنية العاملة لديه	3.82	0.905
42	ترتبط فعالية وكفاءة رقابة ديوان المحاسبة بتطوير وتحديث القــوانين والتشريعات المنظمة لأعماله	4.05	0.951
	المتوسط العام	3.9491	0.6887

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

نلاحظ من الجدول (4–11) أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو الفقرات السابقة كون متوسطاتها اكبر من متوسط أداة القياس (3) ، كما نلاحظ أن الفقـرتين (42 ،38) أكثر الفقرات موافقة ، كما أن المتوسط العام للفقرات تعكس موافقة أفراد العينة حولها .

12.4 اختبار الفرضيات:

لقد تم استخدام قاعدة القرار التالية في اختبار الفرضيات وهي كالتالي:

- تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية و القيمة المعنوية (SIG) أكبر من (0.05) .
- ترفض الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبـر مـن القيمـة الجدولية و القيمة المعنوية (SIG) أقل من (0.05) .

الفرضية الأولى :

Ho: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية ديـوان المحاسـبة و بـين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة الرقابة على الجهات الحكومية .

Ha: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية ديوان المحاسبة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة الرقابة على الجهات الحكومية .

لقد تم استخدام اختبار One Sample T-test لاختبار هذه الفرضـية حيـث تـم التوصل للنتائج التالية:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول رقم (4-12)

نتائج اختبار الفرضية الأولى

R2	r	نتيجة الفرضية العدمية	SIG −T	T الجدولية	T المحسوبة
0.09	0.301	رفض	0.026	2.0049	2.295

نجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = 2.295) اكبر من قيمتها الجدولية، وتبعا لقاعدة القرار السابقة فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني توجد علاقة بين استقلالية ديوان المحاسبة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية. وتبلغ قوة العلاقة 30.1%.

الفرضية الثانية :

Ho: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام النظم الآلية في ديوان المحاسبة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

Ha: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام النظم الآلية في ديوان المحاسبة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

لقد تم استخدام اختبار One Sample T-test لاختبار هذه الفرضية حيث تم التوصل للنتائج التالية:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول رقم (4-13)
نتائج اختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	SIG −T	نتيجة الفرضية العدمية	r	R2
0.277	2.0049	0.783	قبول	0.038	0.001

نجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = 0.277) اقل من قيمتها الجدولية، وتبعا لقاعدة القرار السابقة فإننا نقبل الفرضية العدمية (Ho) ونرفض الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني لا توجد علاقة بين استخدام النظم الآلية في ديوان المحاسبة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية.

الفرضية الثالثة :

Ho: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التشريعات القانونية و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

Ha: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التشريعات القانونية و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية حيث تم التوصل للنتائج التالية:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول رقم (4-14)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

T المحسوبة	T الجدولية	SIG –T	نتيجة الفرضية العدمية	R	R2
2.023	2.0049	0.048	رفض	0.268	0.072

نجـد مـن مطالعتنـا لنتـائج الحاسـوب فـي الجـدول الـسابق أن قيمـة (T المحسوبة = 2.023) اكبر من قيمتها الجدولية، وتبعا لقاعدة القرار الـسابقة فإننـا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني توجد علاقة بين قانون ديوان المحاسبة وتعديلاته و بين فاعلية و كفاءة الرقابة على الجهات الحكوميـة. وتبلغ قوة العلاقة 26.8%.

الفرضية الرابعة :

Ho: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الرقابة الحكومية و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

Ha: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الرقابة الحكومية و بـين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية حيـث تـم التوصـل للنتائج التالية:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول رقم (4-15)
نتائج اختبار الفرضية الرابعة

R2	r	نتيجة الفرضية العدمية	SIG -T	T الجدولية	T المحسوبة
0.089	0.298	رفض	0.027	2.0049	2.273

نجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = 2.273) اكبر من قيمتها الجدولية، وتبعا لقاعدة القرار السابقة فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) ، وهذا يعني توجد علاقة بين وجود معايير للرقابة الحكومية و بين فاعلية و كفاءة الرقابة على الجهات الحكومية. وتبلغ قوة العلاقة 29.8%.

الفرضية الخامسة :

Ho: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إعداد التقارير الرقابية و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

Ha: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إعداد التقارير الرقابية و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية حيث تم التوصل للنتائج التالية:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول رقم (4-16)
نتائج اختبار الفرضية الخامسة

R2	R	نتيجة الفرضية العدمية	SIG -T	T الجدولية	T المحسوبة
0.086	0.293	رفض	0.03	2.0049	2.235

نجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = 2.235) اكبر من قيمتها الجدولية، وتبعا لقاعدة القرار السابقة فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني توجد علاقة بين إعداد التقارير الرقابية و بين فاعلية و كفاءة الرقابة على الجهات الحكومية. وتبلغ قوة العلاقة 29.3%.

الفرضية السادسة :

Ho: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر الكفاءات و الخبرات الفنية في ديوان المحاسبة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

Ha: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر الكفاءات و الخبرات الفنية في ديوان المحاسبة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

لقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية حيث تم التوصل للنتائج التالية:

جدول رقم (4-17)
نتائج اختبار الفرضية السادسة

T المحسوبة	T الجدولية	SIG –T	نتيجة الفرضية العدمية	R	R2
9.328	2.0049	0.000	رفض	0.788	0.621

نجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = 9.328) اكبر من قيمتها الجدولية، وتبعا لقاعدة القرار السابقة فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني توجد علاقة بين توافر الكفاءات و الخبرات الفنية في ديوان المحاسبة و بين فاعلية و كفاءة الرقابة على الجهات الحكومية. وتبلغ قوة العلاقة 78.8%.

الفرضية الرئيسية:

Ho: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة مجتمعة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة الرقابة على الجهات الحكومية .

Ha: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة مجتمعة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة الرقابة على الجهات الحكومية .

لقد تم استخدام اختبار الانحدار المتعدد لاختبار هذه الفرضية حيث تم التوصل للنتائج التالية:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

جدول رقم (4-18)

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

F المحسوبة	F الجدولية	SIG –F	نتيجة الفرضية العدمية	R	R2
14.258	2.30	صفر	رفض	0.800	0.64

نجـــد مـــن مطالعتنـــا لنتـــائج الحاســـوب فـــي الجـــدول الـــسابق أن قيمـــة (F المحسوبة = 14.258) اكبر من قيمتها الجدولية، وتبعا لقاعدة القرار السابقة فإننـــا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني توجد علاقة بين المتغيرات المستقلة مجتمعة و بين فاعلية و كفاءة ديوان المحاسبة فـــي الرقابـــة علـــى الجهات الحكومية ، وتبلغ قيمة العلاقة 80%.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit



- ✓ النتائــج
- ✓ التوصيات
- ✓ الآفاق البحثية المستقبلية

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

النتائـــــج:

1- تبين انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية ديوان المحاسبة وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية ، وهذا يؤكد على أن مدى فعاليـــة وكفـــاءة رقابة ديوان المحاسبة مرتبط بالاستقلال المالي والإداري من خلال التأكيـــد علـــى استقلالية مدققي الديوان ، وكذلك عدم تدخل السلطة التنفيذية في تعيـــين وعـــزل رئيس ديوان المحاسبة بالإضافة إلى عدم تدخلها في الفصل في النزاعات التي تنشا بين ديوان المحاسبة والجهات المشمولة برقابته ، وهذا الاستنتاج يتفق مع دراسات مكتب المحاسبة العامة الأمريكي (GAO) وديوان المحاسبة الكويتي ، حيث ركزتا على ضرورة توافر الاستقلالية والحيادية لكل من الأجهزة العليا للرقابـــة الماليـــة وعناصرها الفنية حتى تؤدي مهامها بكفاءة .

2- تبين انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام النظم الآلية فـــي ديـــوان المحاسبة وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية ، وهذا الاستنتاج يبدو للباحث انه غير منطقي وذلك نظراً لما يوفره استخدام التكنولوجيـــا الحديثـــة فـــي ممارسة الرقابة من أساليب تحليلية بالإضافة إلى سرعة توفير البيانـــات الرقابيـــة المطلوبة ، ويتفق رأي الباحث مع ما جاء بدراسة (ذنيبات) والتي توصلت إلى اثر لمدى استخدام التكنولوجيا على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية والإدارية .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3- تبين انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التشريعات القانونيـة وبـين فعاليـة وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية ، وهذا الاستنتاج يبدو للباحث بأنه منطقـي لان توفر النصوص التشريعية التي تمكن الأجهزة العليا للرقابة المالية من ممارسة (الرقابة المالية الشاملة) رقابة مشروعية ورقابة أداء ممـا يعـالج المواضـيع والاتجاهات التي تغطي القطاع الحكومي بكامله ، وهذا الاستنتاج يتفق مع دراسات كل من (انغلريد) وديوان المحاسبة الكويتي وعبدالله والتي أكدت على ضرورة العمل على تحديث وتطوير الأنظمة والتشريعات المالية القائمة لمعالجة أوجـه القـصور وإصدار ما يلزم وفقا لما تظهره الحاجة لمسايرة الاتجاهات الحديثة فـي الرقابـة المالية .

4- تبين انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الرقابة الحكومية وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية ، وهذا يؤكد أن فعالية وكفاءة رقابـة ديوان المحاسبة مرتبط باستخدام أدلة تدقيق ومعايير رقابية واضحة ومحـددة ذات علاقة بعمل الديوان ، وهذا الاستنتاج يتفق مع دراسات كل مـن دوبـان ومكتـب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) و (Nerud) والتي أكدت أن السبب الجـوهري لإصدار وتحسين المعايير والتعليمات هو المصلحة العامة ، ولما لها من تأثير على الخدمات التي يقدمها المدققين الحكوميين وخاصة بما يتفق مـع بيئـة الاقتـصاد الكويتية .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5- تبين انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إعداد التقارير الرقابية وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية ، وهذا الاستنتاج يؤكد على أن إعداد التقارير الرقابية وفقا لمعايير إعداد التقارير الرقابية من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت وتضمينها لمعوقات العمل الرقابي مرتبط ارتباطا وثيقا بفعالية وكفاءة الرقابة وذلك من اجل متابعة الملاحظات التي جاءت بها والوقوف على الانحرافات ومعالجة أسبابها ، وهذا الاستنتاج تؤكده دراسة كل من (الحمود وقاقيش ورمضان) وعبدالله ودراوشة حيث تبنت جميعها ضرورة التعاون بين السلطة التشريعية وديوان المحاسبة من خلال الاهتمام بالتقارير الرقابية التي يعدها ديوان المحاسبة والعمل على إلزام الجهات المشمولة برقابته بالاهتمام اللازم بملاحظات مدققي الديوان من خلال تفعيل الإجراءات الرادعة ، الأمر الذي سيؤدي إلى تحسن أداء المفتشين وارتفاع معنوياتهم نتيجة للأثر الايجابي لازدياد عدد حالات التصويب فكلما زاد نسبة تصويب الأخطاء المكتشفة كلما زادت نسبة انجاز المفتشين .

6- تبين انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر الكفاءات والخبرات الفنية في ديوان المحاسبة وبين فعالية وكفاءة الرقابة على الجهات الحكومية ، وهذا الاستنتاج يؤكد على أن فعالية وكفاءة العملية الرقابية مرتبط بتوافر عناصر فنية تتمتع بمهارات وخبرات علمية وعملية تؤهلهم للقيام بالمهام الرقابية الموكلة إليهم بشكل صحيح ، وهذا الاستنتاج تؤكده دراسات كل من ودوبان وبنور وذنيبات

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

و (AL-Dehailan) والتي أوضحت أن تـــوفر الكفــاءات العاليـــة والمهـــارات المتخصصة المتنوعة مرتبط بالاهتمام ببرامج التدريب المهني المستمر من خـــلال البحث عن فرص التدريب الملائمة النظرية منها والعملية ودعم الكـــوادر الرقابيـــة للمشاركة الجادة لبناء ورفع كفاءتهم ، حيث تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين سنوات الخبرة وأداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية العليا .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

التوصيات :

استناداً إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فان الباحث يوصي بمجموعـة مـن التوصيات وذلك على النحو التالي :

1- ضرورة تعديل قانون ديوان المحاسبة بحيث ينص صراحة على ما يلي :

- أن يشمل رقابة ديوان المحاسبة إلى جانب الرقابة المالية والمحاسبية والتأكد من تطبيق القوانين واللوائح السارية المفعول رقابة الاقتـصاد والفعاليـة والكفـاءة (رقابة الأداء) والرقابة البيئية .
- تفعيل المساءلة ومحاسبة المقصرين عن المخالفات والتجاوزات على المال العـام التي يكتشفها ديوان المحاسبة من خلال منحه صلاحية إحالة المعتدين على المال العام مباشرة إلى القضاء .
- التحول من الرقابة الكاملة إلى الرقابة الانتقائية من خلال استخدام اسلوب العينـة العشوائية.
- منح الحصانة القضائية لمدققي ديوان المحاسبة مما يكفل لهم الحرية بممارسـة مهامهم الرقابية .

2- دعم استقلالية ديوان المحاسبة من خلال تعديل التشريعات القانونية التي تنتقص من الاستقلالية الكاملة لديوان المحاسبة فيما يتعلق بالآتي:

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

- عرض الخلاف الذي ينشا بين ديوان المحاسبة والجهات المشمولة برقابته على السلطة التشريعية (مجلس الأمة) للفصل فيه بدلا من عرضه على السلطة التنفيذية كما هو موجود حاليا .
- أن يكون تعيين رئيس ديوان المحاسبة من قبل السلطة التشريعية ودون الحاجة إلى موافقة مجلس الوزراء .
- أن يلحق ديوان المحاسبة برئيس الدولة في حال تعطل الحياة البرلمانية .
- عدم شمول حسابات ديوان المحاسبة برقابة وزارة المالية المسبقة .

3- ضرورة تأهيل وتدريب الكوادر الرقابية ورفع درجة تأهيلها العلمي والمهني من خلال تطبيق منهج التدريب والتعليم المهني المستمر وبرامج التدريب المتخصصة ، وربط الوظائف والترقيات بكل من تقييم الأداء والمشاركة في الدورات والمؤتمرات المحلية والخارجية ، إضافة إلى حثهم على المشاركة في عضوية الهيئات والمنظمات المهنية الإقليمية والدولية ذات الصلة بعملهم والمساهمة في أنشطتها .

4- ضرورة تطبيق نظام مراجعة النظير (Peer Review) من اجل القيام بمراجعة جودة العمل الرقابي من قبل فريق مراجعة كفؤ ومستقل عن جهاز التدقيق .

5- ضرورة أن تولي السلطات العليا في الدولة تقارير ديوان المحاسبة الاهتمام الكامل ، وان تطلب من السلطة التنفيذية ضرورة التعاون مع ديوان المحاسبة وتلبية طلباته

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

وتنفيذ توصياته من خلال اتخاذ الإجراءات التصحيحية للمخالفات بالسرعة الممكنة حفاظا على المال العام .

6- ضرورة أن يعمل ديوان المحاسبة على وضع مبادئ وأدلـة ومعـايير محاسـبية ورقابية تتلاءم مع متطلبات البيئة الكويتية ، والعمل على تطويرها وتحديثها كلمـا استدعت الحاجة لذلك ،

7- ضرورة الاهتمام بإنشاء وحدات للرقابة الداخلية في الجهـات المـشمولة برقابتـه وتفعيل القائم منها ، من اجل تكامل الرقابتين الداخلية والخارجيـة حفاظـاً علـى الأموال العامة .

آفاق بحثية مستقبلية:

ساعدت هذه الدراسة على توفير قاعدة بيانات ومعلومات تستنهض همم البـاحثين لإجراء مزيد من الدراسات في مجال الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة وذلك لتطـوير العمل الرقابي ، وبناء على ذلك فانه يمكننا طرح الاتجاهات المستقبلية لأبحاث يمكـن أن تثري الموضوع من زوايا أخرى وذلك على النحو التالي :

1- إجراء دراسة تختص بإعداد معايير محاسبية ورقابية تتلاءم مع متطلبات البيئة والاقتصاد الكويتي.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

2- دراسة نتائج تطبيق التوصيات المقترحة أولا بــأول وتقيــيم التقــدم الحاصــل ومعيقات التطبيق ومحاولة علاجها .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

المراجع العلمية المعتمدة

أولاً : المراجع العربية :

أ - الكتب العربية:

1. أرينز ،الفينو لوبك، جيمس ،2005 ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد محمد الديسطي ، دار المريخ ، الرياض .
2. إبراهيم ، قطب ، 1989 ، النظم المالية في الإسلام ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، القاهرة .
3. أحمرو ، إسماعيل ، 2003 ، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان .
4. التميمي، هادي، 2006، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، عمان، دار وائل للطباعة والنشر.
5. حماد ، أكرم إبراهيم ، 2005 ، الرقابة المالية في القطاع الحكومي ، عمان ، جهينة للنشر .
6. الخطيب، خالد شحادة وشامية، احمد زهير، 2005، أسس المالية العامة، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان.
7. الرازي ، محمد بن أبي بكر ، (لات) ، مختار الصحاح ، دار المعارف ، القاهرة .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

8. السيد ، هشام عبدالحي ، 2005 ، مراجعة القوائم المالية طبقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة.

9. شكري، فهمي محمود ، 1983 ، الرقابة المالية العليا ، دار مجدلاوي، ص 29، عمان.

10. عبدالله ، إبراهيم والعجارمة ، أنور ، 1997 ، مبادئ المالية العامة ، دار صفاء للطباعة والنشر ، عمان .

11. عبدالله، خالد أمين، 2004، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، عمان، دار وائل للطباعة والنشر.

12. عوامله ، نائل ، 2003 ، الإدارة المالية العامة : بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الرابعة ، مركز احمد ياسين ، عمان .

13. القاضي، حسين ودحدوح، حسين، 1999، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

14. القبيلات، حمدي سليمان سحيمات، 1998، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، عمان، مكتبة دار الثقافة.

15. القلعاوي ، غسان برهان الدين ، 1998 ، رقابة الأداء ، دار كنعان للدراسات والنشر ، دمشق .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

16. الكفراوي ، عوف محمود ، 2002 ، الرقابة المالية : بين النظرية والتطبيـــق ، الطبعة الثانية ، الإسكندرية ، مطبعة لانتصار .

17. مصطفى ، ابوبكر ، 1994 ، مبادئ الإدارة ،مطابع الجوهرة ، ليبيا .

18. المعجم الوسيط ، (لا ت) ، دار المعارف ، القاهرة .

ب – الدوريات والنشرات العربية:

1. أنغلريد، توني، 2000، معايير وتوجيهات للرقابة على الأداء استنادا إلى المعايير الرقابية والتجربة العملية للانتوساي، ترجمة الساطي، طـــــــــارق، السويد.

2. بنور، عبدالمنعم رمضان، 2004، إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة، تونس، مجلة الرقابة المالية، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في الدول العربية، العدد 44 .

3. دراوشة ، صالح ، 1995 ، تصويب الأخطاء المكتشفة و أثرها على رفع معنويات المفتشين وتحسين أدائهم ، دراسة غير منشورة ، معهد الإدارة العامة، عمان .

4. دهمش، نعيم، 1985، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية فـــي الدول النامية، دراسات، المجلد الثاني عشر العدد الخامس .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

5. ذنيبات ، محمد ، 1999 ، المناخ التنظيمي وأثره على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية في الأردن ، دراسات ،العدد السادس والعشرون .

6. ديوان المحاسبة الاسترالي ،1997 ، رقابة الأداء "مفاهيم وسلطات قانونية ومناهج وممارسات وإعداد التقارير ومسائل أخرى ،ترجمة طارق الساطي .

7. ديوان المحاسبة الكويتي، المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي، دراسة مقدمة إلى المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الدورة الخامسة، بيروت، 1995.

8. الزكار ، محمد ، 2001 ، دور الجهاز الأعلى للرقابة في تحقيق الرقابة الوقائية ، المجلة الإفريقية للمراجعة الشاملة ص 2 – 3 .

9. ساطي ، طارق ، 1986 ، الرقابة المالية الحكومية ونظم الرقابة الداخلية ، مجلة الرقابة المالية .

10. عبد الصبور، محسن فتحي، 2003، مشاكل تطبيق معايير الرقابة الدولية في الأجهزة الرقابية، تونس، مجلة الرقابة المالية، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في الدول العربية، العدد 43.

11. الغريب ، عبدالمنعم ، 2005 ، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، مجلة الرقابة ، الكويت .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

12. اللافي، سامي معمر مختار، 2005، الرقابة الداخلية الأهداف والمقومات، تونس، مجلة الرقابة المالية، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في الدول العربية، العدد 46.

13. محمد ، غادر ، 2003 ، استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، بحث غير منشور ، ديوان المحاسبة ، بيروت .

14. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001 ، مفاهيم التدقيق المتقدمة ، مطابع الشمس ، عمان .

ج – <u>الرسائل الجامعية :</u>

1. ابوحشيش ، خليل عواد ، 1994 ، التدقيق التشغيلي الشامل على أموال المجالس البلدية في الأردن ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ، عمان .

2. القطيش ، حسن فليح مفلح ، 2006 ، تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،عمان.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

3. ابوعناب ، ريما رسمي ، 2005 ، اتجاهات أعضاء مجلس الأمة نحو فعالية ديوان المحاسبة في الرقابة على الإنفاق الحكومي ، رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الأردنية ، عمان .

4. بنود ، محمد خالد ، 2004 ، دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا (الجهاز المركزي للرقابة المالية – الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش) معوقات العمل وآفاق التطوير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلب ، دمشق .

5. بهاء سميح حسين عثمان ، 2003 ، تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، عمان .

6. جبر ، سعد ، 2000 ، دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، عمان .

7. سحيم ، احمد ، 1995 ، واقع فعالية رقابة مجلس الأمة على الإدارة العامة في الأردن ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ؛ عمان .

8. السهيل ، طلال ، 2007 ، قياس فعالية الرقابة المالية الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية ، عمان .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

9. الشمري ، عبدالرحمن ابراهيم ، 2008 ، مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية ، عمان .

10. عبدالله، نضال فريد محمد، 1998، رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابـــــة العليا (الأنتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.

11. العموري ، محمد ، 2003 ، الرقابة المالية العليا ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى هيئة رقابة مالية ذات طابع قضائي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق ، الجمهورية العربية السورية.

12. العنزي ، ممدوح زايد ، 2006 ، أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية ديوان المحاسبة في دولة الكويت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان .

13. كراز ، شادي ، 2005 ، كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخلية في سورية مع التطبيق العملي على المؤسسة العامة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة دمشق ، دمشق .

14. كويفاتية ، محمد، 1991، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلـــب، ص 9 ، دمشق.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

15. المزروعي ، يوسف إبراهيم ، 2008 ، اثر تقارير ديوان المحاسبة على تحسين أداء الوزارات والإدارات الحكومية في دولة الكويت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الخليجية ، المنامة.

د – القوانين والتعليمات والأنظمة :

1. ديوان المحاسبة الكويتي ، 2005 ، دليل ديوان المحاسبة ، الكويت .
2. مكتب المراجع العام الكندي ، 1999 ، دليل المراجعة الشاملة ، ترجمة الجهاز المركزي للمحاسبات ، القاهرة .
3. ديوان المحاسبة الوطني السويدي، 1997، دليل الرقابة المالية التقليدية، ترجمة الساطي، طارق.
4. ديوان الرقابة المالية ، 2004 ، العلاقة والتكامل بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الرقابة الإدارية ، بغداد .
5. الكويت، 1962، قانون إنشاء ديوان المحاسبة، رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته.
6. كيال لارسن ، 2004 ، التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء ، ديوان المحاسبة الوطني السويدي ، ترجمة الساطي ، طارق ، ستوكهولم .
7. لجنة المعايير الرقابية، 2001، أخلاقيات المهنة، مؤتمر الأنتوساي السابع عشر، سيئول.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

8. لجنة المعايير الرقابية، 2001، المعايير الرقابية، مؤتمر الأنتوساي السابع عشر، سيئول.

9. المجلس التأسيسي، 1962 ، دستور دولة الكويت، الكويت.

10. الكويت ، 1996 ، قانون رقم (25) بشأن الكشف عن العمولات في العقود التي تبرمها الدولة .

11. الكويت ، 1993 ، قانون رقم (1) بشأن حماية الأموال العامة .

12. الكويت ، 2008 ، الإحصائية التحليلية للقوى العاملة بديوان المحاسبة.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ثانيا : المراجع الأجنبية :

1. The International Organization of Supreme Audit Institutions (2004) .Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards, Stockholm. (www.intosai.org) .

2. The Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI) (2005), Performance Audit Work Shop, from (8-19) October , Newdelhi –India

3. The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)(2001).The Restricted Auditing Standard , Seoul (2001) (www. Intosai.Org).

4. Al-Dehailan , A.S (2004) . Reforming State – Owned Enterprises in Saudi Arabia : An Examination of Accounting , A ccountability , and Effectiveness. AThesis For the Degree of Doctor, University of Wales , Cardiff . England .

5. Anerud , Kelly , 2004 ,Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants , International Journal of Government Auditing. Washington: Oct 2004.Vol.31, Iss. 4; p. 20

6. Arens , A. Elder , j . Beasley , S , 2006 , Auditing And Assurance Services : An Integrated Approach , 11th Edition , Prentice Hall, USA .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

7. **Cour Europeenne Des Comptes, 1998, European Implementin Guidelines For the Intosai Auditing Standards ،Luxembourg، 1998.**

8. **Dominiak , Geraldine and Louderback , Josephe , 1993 , Managerial Accounting , New York : South Western .**

9. **GAO , 2002, New auditor independence rules, The Journal of Government Financial Management, Alexandria: Fall 2002. Vol. 51, Iss. 3; p. 44 .**

10. **International Standards Related to Fiscal Transparency , Retrieved March 1,2005 from**

11. **INTOSAI , 1977 , Lima Deceleration Of Guidelines On Auditing Precepct .**

12. **Merchant , Keneth , A. and Van , Wim , A , 2003 , Management Control System , England : By Wim Van Derstede .**

13. **Okere Edward , 1998 , Understanding the Evolution of Government Financial Control System , Accounting Auditing and Accountability Journal .**

14. **Roberston , Jack , 1993 , Auditing (7 Ed) , USA , Donnellex and Sons Company .**

15. **Taylor , Donald H. and William , Glesen G , 1994 , Auditing Intergrated Concepts and Procedures , New York : John Wiley and Sons .**

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

16. **The Office of Audit General of Norway (NAO) (2004).Performance Audit on Public E-Procurement in Norway. (www.nao.org)**

17. **United States , 2003 , General Accounting Office, General Auditing Government Acceptable Standards .**

18. **United States General Accounting Office , 2003 Government Auditing Standards , Washington .**

19. **Wholey.J.C.and Hatry.H.P , 1992 , The Case of Performance Monitoring , Administration Review vol .52,pp 604-610 .**

20. **www. Arabosai .org.**

21. **www. Intosai .com**

22. **www.google .com**

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

Abstract

"Evaluating the Effectiveness and Efficiency Audit Bureau in the Control of the government associations in the State of Kuwait"

Preparted By:

Mamdouh Zayed Al-Enizy

Supervised By:

Dr / Isam Neamah Kurayt

This study aimed at evaluating the effectiveness and qualification Audit Bureau in the Control of the government associations in the State of Kuwait in the point of view of the Parliament Members and the helpful agents in the financial matters in the government associations in the government associations in addition to the helpful agents and the technical managerial management in the Audit Bureau.

This study was divided into two major parts: the first part was in the visual point of view in the understanding, definition, evaluation, and the types of financial control, in addition to shed light on the International Organization Of Supreme Audit Institutions and the government financial standards INTOSAI, in addition the ways of this study to the high device in

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

the financial control of the " Audit Bureau " in the state of Kuwait in its view of establishment, goals, and its major, and that is in the first, second, and third semesters.

However, the second part was specified in applied field study on the point of view of this study, and that is in the fourth and fifth semester of this study.

To achieve the goals of this study two were applied to gather information: the first was gathering information that are related in financial control and the high devices in financial control this information was gathered throughout books, and scientific foreign and Arab references.

The second procedure was through a questionnaire to gather information in the sample required, in which the study has the option of choosing a specified complete for the studying community, in which (67) questionnaires were passed out" (23) were distributed to the Parliament Members, (19) to the helpful agents and the technical managerial management in the Audit Bureau, and (25) were distributed to the helpful agents in the financial matters in the government associations" in which (55) questionnaires and it is the complete questionnaire information, and the questionnaire were applied in this study.

Based upon the Study Results, on number of conclusions were drawn, and recommendations were suggested with a view to enhancing the performance of audit Bureau in the state of Kuwait.

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الملاحق

- ✓ الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة
- ✓ استبانة الدراسة
- ✓ المخالفات المالية وتأديب المسئولين عنها
- ✓ عينة عن الملاحظات المتكررة سنوياً
- ✓ نتائج التحليل الإحصائي SPSS .

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

ديوان المحاسبة

رئيس ديوان المحاسبة

- مكتب متابعة شؤون مجلس الأمة
- الإدارة العامة لمكتب الرئيس
  - مكتب الرئيس
  - مكتب التدقيق الداخلي
  - مكتب المتابعة والسكرتارية
    - وحدة السكرتارية
    - وحدة المتابعة
- وكيل الديوان
  - مكتب الوكيل

الوكيل المساعد للشؤون الإدارية والمالية والقانونية — المكتب الفني
- إدارة الشؤون الإدارية
- إدارة الشؤون المالية والخدمات
- إدارة التدريب
- إدارة المنظمات الدولية
- إدارة الشؤون القانونية

الوكيل المساعد للرقابة على الاستثمار — المكتب الفني
- إدارة المؤسسات المالية والاستثمارية
- إدارة المؤسسات الاقتصادية والخدمية
- إدارة شؤون التوظف ومتابعة العمل العام

الوكيل المساعد للرقابة المسبقة وتقنية المعلومات — المكتب الفني
- إدارة الرقابة المسبقة للخدمات الاجتماعية
- إدارة الرقابة المسبقة للخدمات الاقتصادية
- إدارة الدعم الفني
- إدارة تقنية المعلومات

الوكيل المساعد للرقابة على الجهات الملحقة والشركات — المكتب الفني — وحدة متابعة اخطارات الأموال المستثمرة
- إدارة الرقابة على الجهات الملحقة للخدمات الاجتماعية
- إدارة الرقابة على الجهات الملحقة للخدمات العامة
- إدارة الرقابة على الشركات
- إدارة المخالفات المالية

الوكيل المساعد للرقابة على القطاع النفطي — المكتب الفني
- إدارة الرقابة على التسويق والاستثمار
- إدارة الرقابة على الاستكشافات والتكرير
- وحدة الرقابة على الأداء

الوكيل المساعد للرقابة على الوزارات والادارات الحكومية — المكتب الفني
- إدارة الرقابة على الوزارات والإدارات الحكومية القطاع الأول
- إدارة الرقابة على الوزارات والإدارات الحكومية القطاع الثاني

مراقبة شئون الموظفين — مراقبة التعويضات وتخطيط القوى العاملة — مراقبة الشئون المالية — مراقبة الخدمات — مراقبة التدريب — مراقبة المنظمات الدولية — مراقبة العلاقات العامة والإعلام — المراقبة الأولى — المراقبة الثانية — المراقبة الأولى — المراقبة الثانية — المراقبة الأولى — المراقبة الثانية — المراقبة الأولى — المراقبة الثانية — مراقبة الخدمات الاجتماعية — مراقبة خدمة المجتمع — مراقبة الخدمات العامة — مراقبة الخدمات الاقتصادية — المراقبة الأولى — المراقبة الثانية — مراقبة تشغيل وصيانة المباني — مراقبة تدقيق نظم المعلومات — مراقبة الدعم الفني — مراقبة تطوير النظم — مراقبة تدقيق الجودة — مراقبة الإيرادات والمصروفات للخدمات الاجتماعية — مراقبة العقود وشئون التوظف للخدمات الاجتماعية — مراقبة الإيرادات والمصروفات لجهات الخدمات العامة — مراقبة العقود وشئون التوظف لجهات الخدمات العامة — المراقبة الأولى — المراقبة الثانية — مراقبة الأموال المستثمرة — مراقبة مخالفات الوزارات والإدارات الحكومية — مراقبة مخالفات الجهات المستقلة والملحقة والشركات — المراقبة الأولى — المراقبة الثانية — المراقبة الأولى — المراقبة الثانية — مراقبة وحدة الرقابة على الأداء — مراقبة المخازن وشئون التوظف — مراقبة الإيرادات والمصروفات — مراقبة المخازن وشئون التوظف — مراقبة الإيرادات والمصروفات

قسم المعلومات والملفات — قسم الإجازات ومتابعة الدوام — قسم التوظيف — قسم تخطيط القوى العاملة — قسم التعويضات — قسم الميزانية والصرف — قسم الحسابات — قسم المشتريات — قسم المخازن — قسم السجل العام — قسم المحفوظات — قسم الخدمات العامة — قسم تنفيذ وتقييم البرامج التدريبية — قسم تخطيط الاحتياجات التدريبية — قسم المنظمات الدولية — قسم الترجمة — مركز المعلومات — قسم العلاقات العامة — قسم الإعلام

قسم دعم النظم — قسم دعم الشبكات — قسم دعم المستفيد — قسم تخطيط النظم — قسم تنفيذ النظم — قسم تدقيق جودة المعلومات — قسم متابعة المشاريع


All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الملحق رقم (1)

الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الملحق رقم (2)

استبانـــــــة الدراســـــة

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الملحق رقم (3)

المخالفات المالية وتأديب المسؤولين عنها

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الملحق رقم (4)

عينـة عن الملاحظات المتكررة سنوياً

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit

الملحق رقم (5)

نتائج التحليل الإحصائي SPSS

All Rights Reserved - Library of University of Jordan - Center of Thesis Deposit